

**PROCESSO** - A. I. N° 110188.0010/09-6  
**RECORRENTE** - ÓTICA DINIZ LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0119-03/10  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**INTERNET** - 08/04/2011

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0049-11/11

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multas de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. A falta de recolhimento do imposto por antecipação, 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. Infração subsistente. 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). Não restrição à utilização do crédito, desde que o recorrente efetue o registro dos documentos fiscais em sua escrita e, desde que, tais mercadorias ensejem direito a tal crédito, nos termos do art. 93 do RICMS/BA. Infração caracterizada. Indeferido o pedido de diligência. Rechaçada preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 3ª JJF - através do Acórdão JJF nº 0119-03/10 - após julgamento pela Procedência em Parte do Auto de Infração acima epigrafado, lavrado para imputar ao sujeito passivo o cometimento de 04 infrações, abaixo descritas, sendo objeto do presente Recurso as constantes dos itens 2 e 3:

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 de 2004 a fevereiro de 2008, no valor de R\$ 4.710,03;
2. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2004 a fevereiro de 2008, sendo imposta multa por descum-

primento de obrigação acessória no valor de R\$ 265,70, 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\$ 15.375,57, 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\$ 9.061,61, 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 parcialmente as exigências fiscais, com os seguintes fundamentos, *in verbis*:

*“Quanto à Infração 01, falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$4.710,03, acrescido da multa de 60%, devido por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA, nos meses de outubro a dezembro/2007, e de janeiro e fevereiro/2008, com demonstrativos às fls. 28 a 30, o contribuinte aduz que este levantamento foi realizado com base nos documentos que entregou à Fiscalização e, invocando o princípio da não cumulatividade, expôs que, via de regra, “as entradas do estabelecimento geram crédito correspondente ao imposto pago nas etapas anteriores de produção, enquanto as saídas geram débito, e o Fisco não considerou que a falta de registro dessas notas fiscais também ocasionou o não aproveitamento dos correlatos créditos fiscais decorrentes da aquisição das mercadorias. Pede então a realização de diligência fiscal pela Assessoria Técnica - ASTEC deste Conselho, a fim de que se apure o montante dos créditos decorrentes da aquisição das mercadorias objeto das notas fiscais relacionadas pela Fiscalização, para que se calcule o valor de imposto a ser lançado de ofício deduzindo-se os créditos correspondentes, o que resultaria na procedência parcial da imputação.”*

*O Fisco expõe então que na planilha denominada “Demonstrativo de Cálculo da Antecipação Total referente a Notas Fiscais não Registradas no LRE”, em especial nos valores constantes na sua coluna “E”, está comprovado que foram reconhecidos todos os valores dos créditos fiscais referentes às Notas Fiscais que integram a infração 01. Observo que assiste razão ao Fisco em relação à consideração destes créditos, conforme comprovado nos Demonstrativos às fls. 28 a 30 dos autos. Portanto, estava previamente atendido o pleito do sujeito passivo. Uma vez que o contribuinte não contesta a ocorrência da infração, apenas requerendo a consideração de tais créditos fiscais, é procedente a imputação 01. Em relação à Infração 02, esta trata de entrada no estabelecimento de mercadorias não sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de outubro a dezembro/2007, e de janeiro e fevereiro/2008, conforme Demonstrativos às fls. 31 a 33, tendo sido aplicada a multa de 1% sobre o valor de tais operações, resultando em penalidade no valor de R\$265,70. Observo que, tal como assinalam contribuinte e Fisco, a multa foi aplicada considerando-se as mesmas notas fiscais que serviram de base para a imputação 01. Porém, ao contrário do quanto expõe o sujeito passivo em relação a esta imputação, a multa pelo descumprimento da obrigação principal, aplicada na Infração 01, não absorve a multa pelo descumprimento de obrigação acessória objeto desta imputação 02, 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.*

*Destaco que 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. Tanto assim que o contribuinte assevera, portanto expõe de forma explícita, em sua impugnação, que apenas por equívoco as notas fiscais que embasam a imputação 01, que trata do não recolhimento do imposto, não foram registradas no seu livro Registro de Entradas. Ademais, 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 01, não foi uma consequência direta da falta de escrituração das notas fiscais de entradas, irregularidade objeto da infração 02. Destaco 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 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 01, por descumprimento de obrigação acessória. Continuou sendo aplicável, no caso da infração 01, o percentual de 60% do débito reclamado, tal como indicado no Auto de Infração e previsto originariamente na mencionada Lei. Assim, em relação a estas duas infrações 01 e 02, 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, antemencionado. Quanto aos Acórdãos de primeira instância deste Conselho, mencionados pelo contribuinte, não fazem coisa julgada em relação ao presente processo, sendo necessário examinar-se individualizadamente cada situação de litígio para proferir-se a Decisão correlata. Infração 02 procedente.

Quanto à Infração 03, omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas nos meses de março a dezembro/2008, com demonstrativos dos levantamentos fiscais às fls. 34 a 36 dos autos, e exigência de ICMS no valor de R\$15.375,57, acrescido da multa de 70%, o contribuinte não nega a falta de contabilização dos valores objeto das operações descritas das notas fiscais que embasam a imputação, mas também pede o aproveitamento dos créditos fiscais correspondentes, após a realização de diligência que solicita.

O Fisco, contudo, explicita que os artigos 60, inciso I, e artigo 2º, §3º, ambos do RICMS/BA, prevêem que a base de cálculo para os casos de presunção de omissão de saídas é, no caso de entradas não registradas na escrituração, o custo das entradas não registrados, que corresponderá ao valor da receita não declarada:

RICMS/BA:

Art. 2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

§ 3º Presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar:

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

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);

Assim, não cabe a dedução de créditos fiscais pedida pelo contribuinte. Infração 03 procedente.

No que tange à Infração 04, na qual aplica-se multa por falta de registro, na escrita fiscal, de entrada de mercadorias sujeitas a tributação, imputação que tem por objeto a falta de escrituração das mesmas notas fiscais de entradas de mercadorias que são base da imputação 03, conforme afirmam Fisco e contribuinte, e demonstram os levantamentos fiscais de fls. 34 a 36 (infração 03) e de fls. 37 a 39 (infração 04), assiste razão ao contribuinte quando afirma que a Infração 03 decorre do quanto apurado na infração 04, ou seja, exatamente pela falta de escrituração das notas fiscais de entradas (infração 04) é que existe a presunção de omissão de saídas anteriores não contabilizadas (infração 03). Assim, em consonância com o disposto no §5º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, a multa aplicada no item 04 do Auto de Infração em lide, pelo descumprimento de obrigação acessória, é absorvida pela multa por descumprimento da obrigação principal objeto do item 03 deste mesmo Auto de Infração, porque o descumprimento dessa obrigação principal é uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória de falta de escrituração. Imputação 04 improcedente. Assinalo que, tal como exposto pelo Fisco, no que tange ao direito à escrituração e utilização do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o impugnante deve observar o que preceitua a norma regulamentar, em especial os artigos 91, 92, 93 e artigo

*101, ambos do RICMS/BA. Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$20.351,30.”*

Inconformado com o Julgado, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 302 a 309 – 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 intimado para se manifestar.

No mérito, contesta a manutenção da infração descrita no item 2, requerendo sua improcedência, alegando que as notas fiscais que não foram registradas 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 e 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.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo de fls. 314 e 315, 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 ao item 01 pela multa por infração aplicada na infração 01, 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, conforme fundamentação abaixo esposada na análise do mérito da exigência fiscal descrita no item 3 da autuação.

Também de logo devemos rechaçar a nulidade suscitada pelo sujeito passivo, na esteira do opinativo proferido pela PGE/PROFIS, visto que a informação fiscal do autuante não trouxe quaisquer fatos ou documentos novos que justificasse a intimação do contribuinte ou a reabertura do prazo de defesa.

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 multa pelo descumprimento da obrigação principal seja absorvida pela 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 a 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 1 da autuação, não decorre, diretamente, da falta de registro das entradas, cuja multa foi imposta na infração descrita no item 2.

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 NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo 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, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 110188.0010/09-6, lavrado contra ÓTICA DINIZ LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$20.085,60, acrescido das multas de 60% sobre R\$4.710,03 e 70% sobre R\$15.375,57, previstas, respectivamente, 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\$265,70, 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, 15 de março de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS