

**PROCESSO** - A. I. N° 110188.0016/09-4  
**RECORRENTE** - ÓTICA DINIZ LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1<sup>a</sup> JJF n° 0143-01/10  
**ORIGEM** - INFAS VAREJO  
**INTERNET** - 08/04/2011

**1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0052-11/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigações acessórias. Multas de 1% e 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. A falta de recolhimento do imposto por antecipação - item 1 da autuação - não é uma consequência direta da não escrituração das notas fiscais de entrada; a exigida no item 2, ainda que as notas fiscais não tivessem sido escrituradas, poderia o sujeito passivo ter efetuado o pagamento do ICMS por antecipação, sendo incabível a absorção por ele pretendida. A falta de registro das entradas exigida no item 04 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 da multa por descumprimento da obrigação principal. Se existente o registro das notas fiscais, não seria o caso de presunção de omissão de saídas pelo não registro de tais documentos, logo, a ocorrência da infração por descumprimento da obrigação principal – exigência do ICMS por presunção de omissão de saídas – se encontra diretamente ligada ao descumprimento deste dever instrumental - registro das entradas - servindo esta como agravante da primeira, assim, perfeitamente aplicável ao caso a regra do § 5º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Infração do item 2 mantida, enquanto a do item 4 julgada improcedente. Modificada a Decisão recorrida. 2. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, conforme presunção legal nesse sentido (§ 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96). Infração caracterizada. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. Restou comprovado que o contribuinte não efetuou o pagamento do imposto relativo à diferença de alíquotas

no período compreendido na autuação. Alegação defensiva de que a falta de pagamento não trouxe prejuízo ao Erário estadual não pode prosperar, haja vista que o crédito fiscal deveria ser apropriado mensalmente à razão de 1/48 avos. Infração subsistente. Indeferido o pedido de diligência. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, proferida através do Acórdão JJF nº 0143-01/10, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para imputar ao sujeito passivo o cometimento das infrações abaixo transcritas, sendo objeto do presente Recurso as imputações rotuladas como 02, 03, 04 e 05.

1. Deixar 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, março a dezembro de 2005, janeiro a junho, outubro a dezembro de 2006, julho a dezembro de 2007, janeiro e fevereiro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$30.672,26, acrescido da multa de 60%;
2. Dar entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de outubro a dezembro de 2007, janeiro e fevereiro de 2008, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$265,72, 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 maio, agosto a outubro e dezembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$7.080,55, acrescido da multa de 70%;
4. Dar entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março a maio, agosto a outubro e dezembro de 2008, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$4.165,00, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias;
5. Deixar de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento, no mês de novembro de 2006, sendo exigido o valor de R\$456,74, acrescido da multa de 60%.

Ao decidir, a Junta de Julgamento Fiscal, inicialmente, indeferiu o pedido de diligência formulado pela defesa, por entendê-lo desnecessária, sob o fundamento de que os elementos acostados aos autos eram suficientes para formação do convencimento do órgão julgador, citando o art. 147, II, “a”, do RPAF/99.

No mérito, a JJF manteve integralmente as exigências fiscais, com os posicionamentos a seguir transcritos:

*“No respeitante à infração 01 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas nos anexos 88 e 89[art. 353, I e II do RICMS/BA]-verifico que não procede a alegação defensiva de que os autuantes desprezaram os créditos fiscais constantes nas notas fiscais objeto da autuação, haja vista que a análise do “Demonstrativo de Cálculo da Antecipação Total referente a Notas Fiscais não Registradas no LRE”, constante às fls. 27 a 31 dos autos, afasta qualquer dúvida que os créditos fiscais foram sim considerados no levantamento fiscal, conforme consta na coluna “E” do referido demonstrativo e respectivas notas fiscais arroladas neste item da autuação, cujas cópias se encontram acostadas aos autos.*

Observo, ainda, que o impugnante apenas alegou a não consideração do crédito fiscal, não esboçando qualquer outro argumento quanto ao levantamento fiscal. Infração mantida.

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

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

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

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 nº 7.014/96, acima transscrito.

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 devido registro na escrita fiscal- a linha de entendimento segue o mesmo argumento sustentado na infração 02, ou seja, a infração 03 não guarda qualquer correspondência com a infração 04, haja vista que não é consequência direta desta infração, considerando que a infração 03 cuida de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas, sendo o fato gerador e a incidência do imposto condicionado, no caso em tela, a aquisição de mercadorias sujeita a tributação do ICMS.

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

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

Quanto à infração 05, vejo que o autuado adquiriu no exercício de 2008 mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento e deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, na forma exigida no RICMS/BA.

Observo que o autuado alega que não causou prejuízo ao Estado ao deixar de recolher o imposto sobre a diferença de alíquotas, uma vez que teria direito ao valor total do crédito fiscal da operação, inclusive, aquele referente à diferença de alíquota sem nenhuma condição imposta pelo RICMS/BA.

Na realidade, incorre em equívoco o impugnante ao sustentar tal argumento, haja vista que nos termos do art. 93, § 11, inciso II, alínea “b”, item 2.1, do RICMS/BA, o lançamento do crédito fiscal relativo à diferença de alíquotas de bens destinados ao ativo imobilizado procedentes de outras unidades da Federação, deverá ser feito de forma parcial, em conformidade com o previsto no § 17 do mesmo dispositivo regulamentar que dispõe:

“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

§ 17. O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, ocorridas a partir de 1º/1/2001 fica sujeito as seguintes disposições (Lei nº 7710):

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

Portanto, em conformidade com o dispositivo regulamentar acima transcrito, a apuração do imposto relativo à diferença de alíquotas ocorre integralmente e, se for o caso, o creditamento ocorrerá mensalmente à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos), restando evidente que a falta de recolhimento resulta em prejuízo ao Erário estadual.

Vejo que as decisões da 4ª Junta de Julgamento Acórdão JJF nº 0255-04/05 e 2ª Câmara do CONSEF – Resolução nº 1851/99 colacionadas pelo impugnante, não são aplicáveis ao presente caso, tendo em vista que a

*Decisão da 4ª JJF trata de fatos geradores ocorridos em 1998 e 1999, anteriores a legislação atual, enquanto que a Decisão da 2ª CJF trata de falta de antecipação do ICMS, portanto, assunto diverso do discutido nesta infração. Mantida a infração.*

*Voto pela PROCÊDENCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado com a Decisão, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 503/516), através de advogados regularmente constituídos, inicialmente arguindo a nulidade da Decisão recorrida por preterição ao direito de defesa, sob o fundamento de que, após a apresentação das informações prestadas pelo autuante, não teria sido intimado para se manifestar.

Meritoriamente, após uma breve síntese da ação fiscal, recorreu da Decisão de Primeira Instância, no que tange às infrações 2, 3, 4 e 5.

Contestou a manutenção da infração descrita no item 2, requerendo sua improcedência, argumentando que as notas fiscais, cujas entradas 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 aquela referente ao descumprimento da obrigação acessória, nos termos do art. 42 da Lei nº 7.014/96, conforme jurisprudência do Conselho de Fazenda, transcrevendo as ementas dos Acórdãos JJF nº<sup>os</sup> 0458-03/05 e 0311-04/07.

Refutou os argumentos do Relator da JJF para manter as duas exigências fiscais em destaque, sustentando ser por meio da escrituração das saídas de mercadorias nos livros fiscais que se viabiliza a apuração do montante do imposto devido e, por esta razão, o descumprimento da obrigação principal – pagamento do tributo – seria uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, coadunando-se com o dispositivo e os acórdãos citados.

Tangentemente à infração 3, reiterou a postulação de realização de diligência fiscal para a ASTEC, objetivando a apuração do montante dos créditos decorrentes da aquisição das mercadorias objeto das notas fiscais relacionadas pela Fiscalização, nesse desiderato reiterando sua peça defensiva, “..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” e, após a sua efetivação, fosse a infração 3 julgada procedente em parte.

Em relação à infração descrita no item 4, apresentou os mesmos argumentos relativos à infração descrita no item 2, já que as notas fiscais atinentes à infração 4 foram também objeto de exigência do ICMS na infração 3, com aplicação da multa percentual de 70%, razão pela qual requeria a sua improcedência.

Quanto à infração descrita no item 5, de igual sorte repetindo a peça defensiva, alegou que não houve prejuízo ao Fisco, pois, embora não tenha recolhido o imposto devido a título de diferença de alíquotas, também não se apropriou do crédito correspondente. Citou e transcreveu ementa do Acórdão JJF nº 0255-04/05 e Resolução da 2ª CJF nº 1851/99, como paradigmas, e postulou a improcedência da autuação.

Às fls. 520/523, a PGE/PROFIS opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, por entender insuficientes os argumentos do recorrente, portanto, incapazes de modificar o auto infracional.

De plano, rechaçou a tese de preterição do direito de defesa, consignando que a informação fiscal do autuante não aduziu fatos novos, nem tampouco anexou documentos ou novo demonstrativo de débito que justificasse a reabertura do prazo de defesa ou a manifestação do autuado, nos termos do § 7º do art. 127 do RPAF/BA.

No mérito, posicionou-se pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, consignando quanto ao pleito de absorção das multas relativas aos itens 2 e 4 que o descumprimento da obrigação principal dos itens 1 e 3 não representava uma consequência direta e imediata do descumprimento da obrigação acessória, sendo aplicável o caráter cumulativo das penalidades, em conformidade com § 4º do art. 42.

Quanto ao pedido de crédito fiscal, ressaltou que, em nenhum momento, foi negada ou dificultada a utilização do crédito fiscal em função das entradas das mercadorias.

Em relação à infração 5, consignou que o crédito a que a empresa se reportava, deveria ser efetuado de forma parcelada, à razão de 1/48 avos, restando patente que a falta de recolhimento do diferencial de alíquota provoca prejuízos aos cofres estaduais.

## VOTO

Versa o Recurso Voluntário em apreciação sobre as razões da irresignação do autuado com a Decisão de Primeira Instância, atinente às infrações 2, 3, 4 e 5 do Auto de Infração supra identificado, onde se exige o pagamento de ICMS e de multas por descumprimento de obrigações acessórias.

Consoante detalhadamente relatado, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal julgou procedente ditas autuações, sendo as razões recursais repetitivas daquelas apresentadas na impugnação, inclusive reiterando a solicitação de realização de diligência fiscal pela ASTEC, com o fim de apurar o montante de créditos decorrentes das notas fiscais de aquisição de mercadorias relacionadas pela fiscalização na imputação.

De plano, lastreado no art. 147, I, “a”, do RPAF, indefiro a diligência postulada, porquanto são suficientes para a formação do convencimento do Órgão Julgador os elementos residentes no feito, frisado o aspecto de que as Notas Fiscais que compõem a imputação se encontram em poder do próprio autuado, a quem caberia a produção da prova pretendida, além do que se apresenta desnecessária para o objetivo a que se destina, conforme fundamentação adiante esposada na análise do mérito da exigência fiscal descrita no item 3 da autuação.

Meritoriamente, 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 pedido de improcedência se respalda no argumento de que se trata dos mesmos documentos fiscais objeto da exigência fiscal descrita no item 1 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, a seguir transcrita:

*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”.*

Assim é que, infere-se da leitura do aludido dispositivo legal, para que a multa pelo descumprimento de obrigação acessória seja absorvida pela penalidade de descumprimento de obrigação principal, faz-se necessário que **“o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória”**.

Ora, na hipótese versada, contudo, não se aplica a referida disposição legal, porquanto a exigência do imposto por antecipação tributária 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, bem como poderia o Fisco, exigir o tributo, nessas circunstâncias.

Nesse contexto, não merece acolhida o pleito do recorrente, pois, repita-se, o descumprimento da obrigação principal, cujo crédito fora constituído na infração descrita no item 1 da autuação, não decorreu, diretamente, da falta de registro das entradas, cuja multa foi imposta na infração descrita no item 2.

De outra sorte, 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, circunstância que ensejou, também, a exigência fiscal do item 3, com base na presunção de omissão de saídas anteriores, entendo aplicável o regramento citado, ao contrário do esposado pela JJF e pelo opinativo da PGE/PROFIS.

O fato é que, nesta hipótese, foi a falta de registro das entradas que fez nascer a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis e, portanto, a multa pelo descumprimento desta obrigação acessória não poderia conviver com a penalidade por descumprimento da obrigação principal.

Se acaso houvesse o registro das notas fiscais, não se falaria em presunção de omissão de saídas pelo não registro de tais documentos. Em suma, 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, por conseguinte perfeitamente aplicável a este caso a regra do § 5º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Em face de tal posicionamento, deve ser decretada a improcedência da infração descrita no item 4, porquanto absorvida pela exigência da multa cobrada, no item 3 da autuação.

Referentemente à infração 3, adentrando ao mérito propriamente dito, fácil é perceber não ter o recorrente resistido ao cometimento da infração, onde lhe foi atribuída à omissão de saídas de mercadorias tributáveis em virtude da constatação de entradas não registradas na sua escrita, limitando-se, na realidade, a defender o direito ao crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada que deixaram de ser escrituradas.

Efetivamente, tão logo promova o recorrente o registro das notas fiscais de entrada em sua escrita, fará jus ao crédito fiscal relativo ao ICMS nelas destacado, ressaltado, entretanto, o fato de que, por ser ele extemporâneo, já que a escrituração se dará em período posterior à entrada das mercadorias, a respectiva utilização deverá se submeter às regras estabelecidas nos §§1º e 2º, do art. 101, do RICMS, *verbis*:

*“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”.*

Em relação à infração descrita no item 5, reportando-se à exigência do recolhimento do ICMS a título de diferença de alíquotas na aquisição interestadual de bem do ativo e material de uso e consumo, melhor sorte não socorre ao recorrente, porquanto a falta de recolhimento do imposto

está devidamente caracterizada nos autos, consoante demonstrativos acostados à procedimentalidade - “Anexos 5 e 5A”.

Ressalte-se ter o contribuinte admitido o cometimento da infração, arguindo, tão-somente, a tese de que ao não utilizar crédito fiscal relativo a tais aquisições não teria ocasionado prejuízo ao Fisco, argumento esse que merece ser repelido, como o fez a Decisão de piso recorrida e a PGE/PROFIS, no seu opinativo, por falta de amparo legal.

Primeiro, porque as aquisições de material de uso e consumo somente gerariam crédito fiscal a partir de 01/01/2020 e, segundo, porque o crédito fiscal nas aquisições de bens do ativo, além de se vincular às saídas posteriores de forma proporcional às saídas tributadas e não tributadas, apenas poderia ser usufruído de forma parcelada, na proporção de 1/48 avos, conforme §§ 11 e 17 do art. 93 do RICMS/BA.

Concludentemente, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para decretar a IMPROCEDÊNCIA da imputação fiscal descrita no item 04 da autuação, por se tratar de multa que deve ser absorvida por aquela pertinente ao descumprimento da obrigação principal exigida no item 3, nesse contexto, 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 **110188.0016/09-4**, lavrado contra **ÓTICA DINIZ LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$38.209,55**, acrescido das multas de 60% sobre R\$31.129,00 e 70% sobre R\$7.080,55, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “d” e “f”, 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

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS