

**PROCESSO** - A. I. Nº 110188.0017/09-0  
**RECORRENTE** - ÓTICA DINIZ LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0133-03/10  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 08/04/2011

## **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0060-11/11**

**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. Multa 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. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.**

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 3ª JJF, que através do Acórdão JJF Nº 0133/03/10, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 29/10/2009 no valor de R\$11.436,48 de ICMS, inconformismo dirigido às infrações 2 e 3 a seguir transcritas:

**INFRAÇÃO 2:** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada a multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$399,70.

**INFRAÇÃO 3:** Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de março, maio a agosto e novembro de 2008. Consta, na descrição dos fatos, que os fornecedores enviaram todas as cópias de notas fiscais emitidas em favor do autuado, bem como os comprovantes e/ou declarações que evidenciassem o pagamento dessas aquisições. Valor do débito: R\$5.769,38. Multa de 70%.

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, em relação à infração 2, a JJF observou que a falta de escrituração de nota fiscal no Registro de Entradas constitui um descumprimento de obrigação acessória punível com multa, o que foi exigido nesta infração. Por outro lado, o descumprimento da obrigação principal correspondente à antecipação tributária sobre essas aquisições, foi apurado na primeira infração, estando caracterizadas as duas irregularidades indicadas no Auto de Infração, em relação a estas mesmas notas fiscais.

Assim, se o contribuinte tivesse escriturado as notas fiscais e não recolhido o imposto, o débito seria exigido da mesma forma na primeira infração, com o mesmo percentual de multa. Na hipótese da falta de escrituração das notas fiscais e, se fosse efetuado o recolhimento do imposto, ainda assim, seria devida a multa pelo descumprimento da obrigação acessória exigida nesta infração. Portanto, entendeu que o descumprimento da obrigação principal não foi consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, e o fato da não escrituração das notas fiscais não constitui circunstância agravante, relativamente à falta de recolhimento do imposto.

Assim, a JJF concluiu que restou comprovado nos autos o cometimento desta infração.

Quanto à infração 3, observou que não restou provado o lançamento no livro fiscal próprio das notas fiscais que foram objeto do levantamento fiscal, concluiu, então, pela subsistência desta infração, conforme demonstrativo às fls. 30/31 do PAF.

Em sede de Recurso Voluntário, às fls. 308/314, o recorrente, 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 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 citado e com os acórdãos citados.

Quanto à infração 3, disse o recorrente que, com base no princípio da não-cumulatividade o ICMS é apurado numa conta gráfica, portanto, via de regra, as entradas geram créditos correspondentes ao imposto pago nas etapas anteriores de produção, enquanto as saídas geram débito. No caso específico, está sendo exigida uma presunção de omissão de saídas pela falta de registro de algumas notas fiscais, mas que não foi reconhecido pelo fisco o direito ao crédito dessas notas fiscais.

Solicita a realização de diligência fiscal à ASTEC para que seja apurado o montante dos créditos decorrentes da aquisição das referidas notas fiscais.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo de fls. 318/320, 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 2 pela multa por infração aplicada na

infração 1, 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.

Concluiu, assim, pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº JJF Nº 0133-03/10, prolatado pela 3ª JJF, que julgou procedentes as infrações 2 e 3.

Inicialmente, deixo de acolher a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente, de preterição do direito de defesa, pois a informação fiscal do autuante não trouxe nenhum fato novo que justificasse a reabertura do prazo de defesa ou manifestação do autuado. Também, indefiro o pedido de diligência requerido, com base no art. 147, I, “a”, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), tendo em vista que os autos encontram-se devidamente instruídos e não vislumbro equívocos ou elementos de dúvidas que ensejem a necessidade de qualquer esclarecimento técnico.

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 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, 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”.

O que a legislação prevê no citado dispositivo legal é que, para que a multa pelo descumprimento de obrigação acessória seja absorvida pela penalidade por 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 em tela, contudo, não se aplica à referida disposição legal, pois a falta de recolhimento 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 e o fisco poderia lançar o imposto não pago.

Portanto, na situação em tela, conclui-se que o descumprimento da obrigação principal, cujo crédito fora exigido na infração 1, correspondente à falta da antecipação tributária de notas fiscais de compras, não decorreu diretamente da falta de registro destas mesmas notas fiscais, cuja multa foi imposta na infração 2, conseqüentemente não há que se falar em absorção da multa lançada na infração 2 pela penalidade aplicada na infração 1.

Quanto à infração 3, referente à presunção de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, constato que o contribuinte não tem razão alguma para se inconformar com a Decisão de Primeira Instância, que merece ser integralmente confirmada.

Com efeito, o artigo 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96 prevê a presunção da ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, a falta de registro de entrada de mercadoria não registrada.

A base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, apurada nas hipóteses de entradas de mercadorias não registradas na escrituração, é o custo das entradas não registradas, que corresponde ao valor da receita não declarada (art. 2º, § 3º) conforme disposto no art. 60, I do RICMS/BA. Portanto, na apuração do imposto devido, deve ser aplicada a alíquota interna sobre o valor das mercadorias não registradas, sem a concessão de qualquer crédito, uma vez que o valor que está sendo exigido, a título de presunção, refere-se às receitas obtidas anteriormente e não registradas, que foram empregadas no pagamento das entradas de mercadorias também não registradas.

Em relação à utilização do crédito referente às notas de entradas, não levadas ao registro, que serviram de base para a exigência fiscal, poderá o contribuinte fazê-lo, obedecendo ao prazo decadencial, nos termos do art. 93, inc. I do RICMS/BA, mediante a escrituração dos documentos nos livros fiscais próprios, obedecendo ao disposto no art. 101 do citado diploma legal, tendo em vista tratar-se de utilização extemporânea de crédito fiscal.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, mantendo, em todos os termos, a Decisão recorrida.

#### 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 **110188.0017/09-0**, lavrado contra **ÓTICA DINIZ LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$11.436,48**, acrescido das multas de 60% sobre R\$5.667,10 e 70% sobre R\$5.769,38, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$399,70**, prevista no art. 42, inciso XI, da mencionada lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de março de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

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