

PROCESSO	- A. I. Nº 170623.0052/09-5
RECORRENTE	- ÓTICA DINIZ LTDA. (ÓTICAS VEJA)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0048-01/11
ORIGEM	- INFAZ VAREJO
INTERNET	- 03/05/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0113-11/12

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 de 10% 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. No entanto, a falta de registro das entradas apontada no item 4 da autuação fez nascer a presunção de omissão de saídas constatada no item 3 e, portanto, a multa pelo descumprimento desta obrigação acessória não pode conviver com a multa pela falta de pagamento do ICMS. Acaso houvesse o registro das notas fiscais, não se cogitaria 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, sendo, portanto, perfeitamente aplicável a este caso a regra do § 5º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96. Infração do item 2 mantida e 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 inserida no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96. Infração caracterizada. Indeferido o pedido de diligência. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração epígrafado, lavrado para

imputar ao contribuinte o cometimento de quatro infrações, sendo objeto do presente Recurso as infrações descritas nos itens 2, 3 e 4 da peça inicial da autuação, abaixo transcritas:

INFRAÇÃO 2 - deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro a abril e outubro a dezembro de 2007, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$352,76, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias. Os valores apurados constam nos anexos 2 e 2A;

INFRAÇÃO 3 - deixou de recolher o ICMS, constatado pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de março, junho, julho e setembro a dezembro de 2008, sendo exigido o imposto no valor de R\$3.851,22, acrescido da multa de 70%. Consta, ainda, que, atendendo pedido da fiscalização, os fornecedores enviaram todas as cópias de notas fiscais emitidas em favor do contribuinte, assim como comprovantes e/ou declarações que evidenciavam o pagamento das aquisições. Os valores apurados encontram-se nos anexos 3 e 3A;

INFRAÇÃO 4 - deu entrada, no estabelecimento, de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de abril, junho, julho e setembro a dezembro de 2008, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$2.265,39, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias. Os valores apurados constam nos anexos 4 e 4A.

O Relator da Junta de Julgamento Fiscal inicialmente indeferiu o pedido formulado pelo impugnante para realização de diligência fiscal pela ASTEC/CONSEF, ao argumento de que os elementos acostados aos autos eram suficientes para a formação de seu convencimento sobre a controvérsia, consoante o previsto no artigo 147, inciso II, “a” do RPAF/99.

No mérito, a Junta de Julgamento dirimiu a lide com os seguintes fundamentos:

“(…) No caso da infração 02, que se referiu à falta de registro na escrita fiscal, de notas fiscais relativas a mercadorias não tributáveis, concordo totalmente com o entendimento dos autuantes, de que a infração 01 não tem qualquer correspondência com a infração 02, não sendo consequência direta desta infração, desde quando 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, estando o fato gerador condicionado à aquisição de mercadorias sujeitas à tributação pelo ICMS e provenientes de outras unidades da Federação.

Deste modo, tratando-se da infração 01, mesmo que o contribuinte não escriture as notas fiscais, a obrigação principal de pagamento do ICMS por antecipação persiste, em conformidade com a legislação do ICMS, especialmente o RICMS/BA. Enquanto isso, a infração 02, que trata de uma obrigação acessória, decorre da falta de escrituração das notas fiscais, cuja ocorrência não tem vinculação direta com a obrigação principal, objeto da infração 01, o que significa que se o contribuinte escriturar as notas fiscais, porém não recolher o imposto, estará passível de exigência mediante lançamento de ofício, conforme foi feito.

Noto que, de forma acertada, as mercadorias foram consideradas como não tributáveis, tendo em vista que se encontram enquadradas no regime de substituição tributária, cujo pagamento antecipado do imposto implica no encerramento da fase de tributação, conforme preceitua o art. 356 do RICMS/BA.

Deste modo, deve prevalecer a disposição contida no § 4º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que estabelece que as multas serão cumulativas quando resultarem, concomitantemente, do descumprimento de obrigação tributária acessória e principal, não cabendo aplicar o § 5º do mesmo artigo e Lei, pois, conforme já esclarecido, 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.

Quanto aos Acórdãos suscitados pelo autuado, referentes a decisões das 3ª e 4ª Juntas de Julgamento Fiscal, consigno que independentemente de se reportarem ou não à mesma matéria objeto da presente discussão, se referem a decisões que não estabelecem qualquer vinculação com as demais Juntas de Julgamento Fiscal. Mantida a infração 02.

No tocante à infração 03, que se reporta à falta de recolhimento do imposto, constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas, realço que a omissão de saídas de mercadorias apontada nesta infração, decorre da presunção de que ocorreram saídas anteriores de mercadorias tributáveis, sem pagamento do imposto, em função da constatação de existência de entradas de mercadorias não contabilizadas, previsão esta contida no artigo 2º, § 3º, inciso V do RICMS/97, regra emanada do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que dispunha à época da ocorrência dos fatos geradores:

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 prevê que deve-se presumir que tais Recursos são decorrentes de operações de comercialização anteriormente realizadas e também não contabilizadas, envolvendo mercadorias tributáveis pelo ICMS, cabendo ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, conforme determina o artigo 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, acima transcrito.

Portanto, caberia ao sujeito passivo da relação tributária, querendo, apresentar todos os elementos de provas hábeis, no intuito de elidir a acusação fiscal, o que, efetivamente, não ocorreu.

Constatando que na presente situação, o impugnante apenas alegou 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, argumento rechaçado pelos autuantes, sob o entendimento de que não negaram o direito ao crédito fiscal pelas entradas de mercadorias no estabelecimento, porém, como esta infração diz respeito à presunção de omissão de saídas anteriores, o valor das entradas não registradas foi utilizado como base de cálculo para apuração da citada omissão, e não sobre as mercadorias objeto de aquisição com as notas fiscais em questão.

Concluo que 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.

Repriso que esta exigência fiscal não se refere à omissão de entradas de mercadorias, mesmo porque essa ocorrência não se constitui em fato gerador do ICMS, mas omissão de saídas de mercadorias, com base 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, conseqüentemente, sem pagamento do imposto.

Desta forma, sendo observadas as determinações do RICMS/BA, especialmente, os artigos 91, 92, 93, e 101, que se referem ao crédito fiscal, poderá o impugnante exercer o seu direito ao creditamento referente às notas fiscais objeto da autuação, escriturando o referido crédito fiscal pelas entradas de mercadorias. Observo que o impugnante suscitou a não consideração dos créditos fiscais por parte dos autuantes, não trazendo qualquer outro argumento sobre o levantamento fiscal. Assim, a infração 03 fica mantida de forma integral.

Na infração 04, que decorreu da entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, a conclusão que apresento tem o mesmo teor já exposto ao tratar da infração 02. Isto, porque a infração 03 não guarda qualquer correspondência com a infração 04, desde quando 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, estando o fato gerador do imposto condicionado à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas.

Assim, não há dúvida de 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, descabendo a aplicação do § 5º desse mesmo artigo, pois, 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 abordados pelo impugnante, referentes a decisões das 3ª e 4ª Juntas de Julgamento Fiscal, observo que independentemente de se reportarem ou não a mesma matéria de que cuida o presente Auto de Infração, tais decisões não estabelecem qualquer vinculação com as demais Juntas de Julgamento Fiscal. Mantida a infração 04.

Diante de todo o exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão de Primeira Instância, o sujeito passivo interpôs o presente Recurso Voluntário, alegando, quanto à infração 2, que as notas fiscais cujas entradas não foram registradas no seu livro Registro de Entradas já foram objeto de exigência do ICMS por antecipação na infração descrita no item 1, com aplicação da multa de 60%. Sendo assim, requer que a multa pelo descumprimento da obrigação acessória seja absorvida pela penalidade por descumprimento da obrigação principal, nos termos do § 5º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96,

conforme as decisões do Conselho de Fazenda que cita. Transcreve as ementas dos Acórdãos JJF nºs 0458-03/05 e 0311-04/07.

Argumenta que é “*por meio da escrituração das saídas de mercadorias nos livros fiscais que se permite apurar o montante do imposto devido*” e, por essa razão, “*o descumprimento da obrigação principal (pagamento do tributo) é uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, coadunando-se perfeitamente o caso ora examinado com o § 5º do art. 42 da Lei nº 7.014/96*”. Pede a improcedência da exigência fiscal.

Quanto à infração 3, alega que, à época dos fatos geradores, apurava o ICMS pelo regime normal e, portanto, devem ser deduzidos, como créditos, os valores do imposto destacado nas notas fiscais de entradas não escrituradas. 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*”. Pleiteia a procedência parcial da infração após a realização de diligência.

Em relação à infração 4, apresenta os mesmos argumentos relativos à infração 2, alegando que as notas fiscais relacionadas na infração 4 foram também objeto de exigência do ICMS na infração 3, com aplicação da multa percentual de 70%, e, dessa forma, a penalidade por descumprimento de obrigação acessória deve ser absorvida pela multa por descumprimento da obrigação principal. Pede a improcedência da exigência fiscal.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer, opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, pontuando que as infrações 1 e 2 se referem às mesmas notas fiscais que não foram registradas, tendo sido exigido o ICMS por antecipação (infração 1) e multa por descumprimento de obrigação acessória (infração 2), pela falta de escrituração no livro Registro de Entradas de Mercadorias.

Manifestando entendimento já exarado anteriormente, afirma que concorda com o entendimento manifestado pela Junta de Julgamento Fiscal, por entender que não existe correlação entre as infrações, não cabendo a absorção pleiteada pelo recorrente.

No que se refere às infrações 3 e 4, aduz que, seguindo o posicionamento exarado por esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal no Acórdão CJF nº 0040-11/11, “*a falta de registro e contabilização da nota fiscal importou na hipótese de presunção legal de omissão de saídas tributadas anteriores, sendo, pois, o caso de absorção da multa por descumprimento de obrigação acessória pela multa da obrigação principal*”.

Acrescenta ainda, quanto à infração 3, que, deixando de lado a discussão acerca do cabimento, ou não, do crédito fiscal nesses casos, seu opinativo é de que não deve ser atendido o pedido de diligência formulado, tendo em vista que os supostos documentos que embasariam o direito ao crédito estão na posse do próprio autuado, a quem incumbiria produção da prova pretendida.

O Parecer foi acatado integralmente pela procuradora assistente, Dra. Aline Solano Souza Casali Bahia.

VOTO

Indefiro a diligência solicitada pelo recorrente, tendo em vista que os elementos constantes dos autos são suficientes para a formação do convencimento desta Corte, nos termos do artigo 147, I, “a”, do RPAF. Ademais, como se verá adiante na análise do mérito da infração 3, a diligência requerida é absolutamente desnecessária para o fim a que se destina.

No mérito, o recorrente requereu a improcedência da infração 2 - que imputa ao sujeito passivo a multa por descumprimento de obrigação acessória de 1% do valor comercial das mercadorias, pela falta de registro de notas fiscais – sob a alegação de que se trata dos mesmos documentos fiscais objeto da exigência fiscal descrita no item 1 da autuação, na qual se exige o imposto

devido a título de antecipação tributária que não foi recolhido, devendo, em seu entendimento, ser aplicada a regra do artigo 42, § 5º, da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito:

“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”. (grifos não originais)

Depreende-se da leitura do referido dispositivo legal que se exige, para que a multa por descumprimento de obrigação acessória (infração 2) seja absorvida pela multa pelo descumprimento de obrigação principal (infração 1) que **“o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória”**. Não é o que se verifica na hipótese dos autos, haja vista que 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 Junta de Julgamento Fiscal. Ao contrário, ainda que as notas fiscais não tivessem sido escrituradas, poderia o sujeito passivo ter efetuado o pagamento do ICMS por antecipação. Assim, concordo com a Decisão recorrida e entendo que não pode ser acolhido o pleito do recorrente.

Entretanto, o pedido do contribuinte em relação às infrações 3 e 4, deve ser acatado. Como mencionado anteriormente, exige-se, na infração 3, o imposto estadual decorrente da constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de entradas de mercadorias não registradas. Por outro lado, na infração 4, está sendo cobrada multa por descumprimento de obrigação acessória correspondente a 10% do valor comercial das mesmas notas fiscais de entradas de mercadorias que deixaram de ser escrituradas.

Nesta situação, resta evidente que foi a falta de registro das entradas de mercadorias consignadas nos documentos fiscais que fez nascer a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias e, portanto, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória não pode conviver com a exigência do ICMS.

Ressalte-se que se houvesse o registro das notas fiscais, não se cogitaria da cobrança do ICMS por 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 do dever instrumental de registro das entradas, servindo este ilícito como agravante do primeiro, sendo, portanto, perfeitamente aplicável a regra do § 5º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, acima transcrito.

Em consequência, deve ser decretada a improcedência da infração 4, porquanto absorvida pela exigência da multa pela falta de pagamento do imposto cobrado na infração 3 da autuação.

Observe, por oportuno, que o recorrente em nenhum momento impugnou os valores de ICMS lançados neste Auto de Infração, limitando-se a solicitar a dedução, como créditos, do imposto destacado nas notas fiscais que não foram escrituradas nos livros fiscais.

A esse respeito, cabe consignar que o contribuinte pode, obedecendo ao procedimento legal, efetuar o registro dos mencionados documentos em sua escrita, desde que tais mercadorias ensejem direito a tal crédito, nos termos do artigo 93 do RICMS/97.

Registre-se, ainda, que, por se tratar de crédito extemporâneo, cuja escrituração se dará em exercício posterior à entrada das mercadorias, a respectiva utilização deverá se dar de acordo com as normas constantes dos §§ 1º e 2º do artigo 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".

Por fim, saliento que esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal já se posicionou neste mesmo sentido nos Acórdãos CJF nºs 0034-11/11, 0036-11/11, 0040-11/11, 0052-11/11 e 0315-11/11.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para decretar a Improcedência da exigência fiscal referente ao item 4 da autuação, por se tratar de penalidade que deve ser absorvida pela multa decorrente do descumprimento da obrigação principal relativa à infração 3, mantendo a procedência das demais imputações.

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 **170623.0052/09-5**, lavrado contra **ÓTICA DINIZ LTDA. (ÓTICAS VEJA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$9.012,64**, acrescido das multas de 60% sobre R\$5.161,42 e 70% sobre R\$3.851,22, 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\$352,76**, prevista no art. 42, inciso XI, da citada Lei, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de abril de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS