

**PROCESSO** - A. I. Nº 274068.0003/04-0  
**RECORRENTE** - MAKRO ATACADISTA S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0078/02-05  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/METRO  
**INTERNET** - 30/06/2005

## **2ª. CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACORDÃO CJF Nº 0214-12/05**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. NÃO EXIBIÇÃO, À FISCALIZAÇÃO, DOS DOCUMENTOS FISCAIS CORRESPONDENTES. Para que o fisco verifique se o crédito fiscal atende aos requisitos legais, os documentos precisam ser exibidos pelo sujeito passivo, quando solicitados. Infração caracterizada. 2. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não comprovada a alegação de que os bens teriam sido devolvidos. Também não acatada a tese de que não tivesse havido prejuízo para o erário, por entender a defesa que o prejudicado teria sido o sujeito passivo, ao deixar de utilizar os créditos fiscais das entradas, aumentando assim o valor a ser pago. O imposto lançado neste caso, em função da falta de contabilização de entradas de mercadorias, não é exigido em virtude desse fato em si, mas sim tendo em vista a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que a existência de entradas de mercadorias não contabilizadas denuncia a falta de contabilização de receitas, ficando evidente que a empresa efetuou pagamentos com Recursos não declarados ao fisco, e esses Recursos, até prova em contrário, presumem-se decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Mantido o lançamento. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Fato não negado pela defesa, que apenas questiona a matéria legal. Este Conselho não tem competência para se posicionar ou decidir quanto à constitucionalidade ou ilegalidade do direito posto. A substituição tributária por antecipação e as demais hipóteses de pagamento de ICMS por antecipação encontram-se reguladas nos arts. 352/382 do RICMS/97. Mantida a Decisão recorrida. Indeferido o pedido de perícia fiscal. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que houvera julgado Procedente o Auto de Infração referenciado, exigindo o pagamento de ICMS no valor de R\$441.705,20, mais multas, em razão da constatação das seguintes irregularidades:

1. *utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, assim considerado por não serem exibidos à fiscalização os documentos fiscais correspondentes, sendo glosado o crédito no valor de R\$167.325,73, com multa de 60%;*
2. *omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada em face da falta de registro de entradas de mercadorias, com base na presunção de que as entradas não contabilizadas foram pagas com receitas de vendas também não contabilizadas, sendo lançado ICMS no valor de R\$264.365,41, com multa de 70%;*
3. *falta de recolhimento de ICMS por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sendo lançado imposto no valor de R\$10.014,06, com multa de 60%.*

O autuado, por seus advogados, apresentou defesa, fls. 420 a 432, e os autuantes prestaram informação fiscal, de fls. 476 a 479.

O ilustre relator da Decisão recorrida, manteve integralmente a autuação e assim fundamentou a seu voto, acatado unanimemente por seus pares:

*“A defesa alega, como preliminar, que já teria decaído o direito da fazenda estadual de proceder ao lançamento de débitos relativos a fatos anteriores a 28/12/99, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.*

*Não acato os argumentos da defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao período assinalado. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em relação ao exercício de 1999, o primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 2000. O lançamento poderia ser feito, por conseguinte, até 31/12/04. O presente Auto de Infração foi lavrado em 23/12/04. O lançamento tributário é um direito potestativo do Estado, não dependendo, para sua existência e validade, de nenhum ato por parte do sujeito passivo, de modo que, para efeitos de início da constituição do crédito tributário, é irrelevante a data da ciência do sujeito contribuinte. O § 4º do art. 150 do CTN a que se apegam a defesa aplica-se é quando a lei não fixar prazo à homologação. Ocorre que a legislação baiana prevê tal prazo: art. 28 do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81).*

*Passo ao exame do mérito.*

*O fato em discussão no item 1º do Auto de Infração é simples: a fiscalização glosou crédito fiscal porque a empresa não exibiu os documentos que o originaram, quer dizer, Notas Fiscais de entradas de mercadorias nas quais se encontrem destacados os créditos em discussão. Para elidir a imputação, basta que a empresa apresente os documentos fiscais correspondentes. Só isso. Tal providência não foi adotada. A defesa alega que algumas Notas Fiscais de entradas de mercadorias não foram localizadas, porém a empresa estaria envidando esforços para reunir provas da correção do aproveitamento dos créditos. O protesto pela posterior juntada de tais provas aos autos é razoável, e elas seriam aceitas, mesmo depois da apresentação da defesa, em nome do princípio da verdade material. Ocorre que até o presente não foi feita a juntada das aludidas provas aos autos.*

*O direito ao crédito depende do atendimento a determinados pressupostos. Dentre tais pressupostos, cumpre destacar, com relação à situação em exame, os seguintes:*

- a) em princípio, o crédito é pertencente ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria (real ou simbolicamente) ou para o qual tenha sido prestado o serviço;
- b) o imposto deve ter sido calculado em função da alíquota e da base de cálculo adequadas;
- c) o tributo deve estar destacado em documento fiscal idôneo, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco à época da emissão;
- d) as mercadorias adquiridas e os serviços tomados devem estar vinculados à atividade-fim do estabelecimento.

*Para que a fiscalização verifique se o crédito atende a esses requisitos, os documentos fiscais precisam ser exibidos pelo sujeito passivo.*

*Mantenho o lançamento do 1º item do Auto de Infração.*

*No 2º item, está sendo lançado ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada em face da falta de registro de entradas de mercadorias, com base na presunção de que as entradas não contabilizadas foram pagas com receitas de vendas também não contabilizadas.*

*A defesa alega que as Notas Fiscais levantadas pelo fisco não foram escrituradas porque a grande maioria dos documentos indicados no levantamento fiscal se refere a mercadorias que foram devolvidas aos fornecedores. Não fez, contudo, prova da devolução ou do retorno das mercadorias aos respectivos fornecedores. O RICMS prevê como se deve proceder em caso de retorno ou de devolução de mercadorias (arts. 651/654). A exemplo do que ocorreu nas razões de defesa do item anterior, o autuado protestou pela juntada oportuna de cópias das Notas Fiscais indicadas no levantamento fiscal, bem como cópias de documentos que provem que as mercadorias sequer foram recebidas pelo estabelecimento do autuado. Não juntou tais documentos.*

*Quanto à alegação de que não houve neste caso prejuízo à arrecadação, pois em vez de redução do imposto a ser pago teria havido, ao contrário, aumento do valor a ser pago, por não ter a empresa utilizado o crédito correspondente, cumpre dizer que, conforme foi salientado na informação fiscal, o ICMS lançado com base na falta de contabilização de entradas de mercadorias não é exigido em virtude desse fato em si, mas sim tendo em vista a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que a existência de entradas de mercadorias não contabilizadas denuncia a falta de contabilização de receitas, ficando evidente que a empresa efetuou pagamentos com Recursos não declarados ao fisco, e esses Recursos, até prova em contrário, presumem-se decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Mantenho o lançamento do 2º item.*

*No item 3º, o lançamento diz respeito à falta de recolhimento de ICMS por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.*

*A defesa alega que a exigência da antecipação do imposto é ilegal e inconstitucional, por se pretender cobrar imposto sobre operações que ainda não ocorreram. Sustenta que a exigência fiscal não pode ser mantida, sob pena de ofensa ao art. 155, II, da Constituição, e aos arts. 2º, I, e 12, I, da Lei Complementar nº 87/96, que prevêem expressamente que o ICMS incide sobre a circulação de mercadorias, considerando-se ocorrido o fato jurídico tributário na saída da mercadoria do estabelecimento de contribuinte. Salienta que não se trata, neste caso, do regime de substituição tributária previsto na legislação complementar e referendado pelo STF.*

*Este Conselho de Fazenda não tem competência para se posicionar ou decidir quanto à constitucionalidade ou legalidade do direito posto. A substituição tributária por antecipação*

*e as demais hipóteses de pagamento do ICMS por antecipação encontram-se reguladas nos arts. 352/382 do RICMS/97. Mantenho, por isso, o lançamento do item 3º”.*

O recorrente, por seus advogados, interpõe Recurso Voluntário, discorre sobre a autuação, a Decisão recorrida e apresenta a síntese dos motivos que julga determinantes da sua reforma.

Em relação ao item 1, que diz respeito à exigência de comprovação do direito ao crédito do ICMS na aquisição de produtos pelo estabelecimento, esclarece que decorre do fato de que algumas notas fiscais de entrada, registradas nos arquivos magnéticos entregues à Fiscalização não foram localizadas, o que ensejou o entendimento de que não teria havido a entrada do produto.

Alega que, por ser um trabalho árduo e de grande complexidade, não houve tempo hábil para conclusão dessas diligências até o presente momento, pleiteia que seja determinada realização de perícia fiscal, para que se possa demonstrar que a exigência em questão não se justifica.

Cita e transcreve legislação e doutrina sobre a possibilidade de realização de perícia fiscal e da necessidade da autoridade administrativa perquirir exaustivamente a ocorrência do fato gerador, tendo em vista que o lançamento declara a ocorrência de fatos.

No tocante ao item 2, em que a fiscalização exige o ICMS não recolhido por ter o recorrente dado entrada a mercadorias sem o registro da nota fiscal, para acobertar saída de mercadoria sem o pagamento do imposto, alega que essa acusação não corresponde ao que efetivamente ocorreu.

Afirma que a grande maioria das notas fiscais indicadas se refere a mercadorias que foram remetidas ao recorrente, mas que foram devolvidas aos fornecedores, e não deram entrada no estabelecimento, razão pela qual, as respectivas notas não teriam de ser escrituradas no seu Livro de Registro de Entradas.

Para comprovar sua alegação, protesta pela juntada oportuna de cópia das notas fiscais indicadas, bem como dos documentos que comprovam que os produtos sequer foram recebidos, mas salienta a necessidade de realização de perícia fiscal, para permitir que o recorrente consulte seus fornecedores e verifique o efetivo destino dos produtos.

Ressalta que a fiscalização somente teve conhecimento da chegada desses produtos no Estado da Bahia em face da conferência realizada nas fronteiras estaduais, que possivelmente verificaram a chegada de caminhão com nota fiscal endereçada à recorrente.

Afirma que as tais mercadorias não foram entregues no estabelecimento do recorrente, seja pelo fato de que tais produtos nunca chegaram ao estabelecimento, seja por terem trazido mercadoria não solicitada.

Aduz que, caso realmente tivesse ocorrido a falta de escrituração das notas fiscais, tal ocorrência não traria qualquer prejuízo à fiscalização, pois não haveria redução do imposto a pagar e, sim, com a redução dos créditos decorrentes da aquisição dos produtos, resultaria em aumento do valor a ser pago.

Sobre o item 3, afirma que não pode prosperar o entendimento de que o Conselho de Fazenda Estadual não possui competência para se posicionar ou decidir quanto à constitucionalidade ou legalidade do direito posto.

Transcreve trechos de Decisão do Egrégio Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, que entendeu ser possível ao órgão administrativo deixar de aplicar lei que seja, em todo ou em parte, ilegal ou inconstitucional.

Reitera que a exigência fiscal do ICMS antecipado da forma que prevê a legislação estadual é completamente ilegal e inconstitucional, por exigir o pagamento do imposto que seria devido apenas na saída da mercadoria, no momento em que esta entra no Estado da Bahia, em ofensa ao art. 155, inciso II da Constituição Federal, e aos artigos 2, inciso I e 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, os quais transcreve.

Aduz que o Supremo Tribunal de Justiça reconhece que o ICMS somente pode ser exigido após a concretização da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte e que também a antecipação tributária prevista na legislação não se confunde com a substituição tributária e transcreve duas decisões que evidenciam o entendimento da referida Corte.

Destaca também idêntico posicionamento do Supremo Tribunal de Justiça em duas decisões igualmente transcritas.

Conclui pleiteando que seja dado provimento ao Recurso, tendo em vista a total improcedência das exigências fiscais formalizadas no Auto de Infração em lide.

A Procuradoria Fiscal, em Parecer de Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, analisa os argumentos recursais e verifica que em relação ao item 1, a infração está perfeitamente tipificada, pois a utilização do crédito fiscal está necessariamente condicionada a existência e regularidade do documento fiscal correspondente.

Aponta que, sobre a infração 2, o recorrente não demonstra a impossibilidade da juntada de documentos que comprovaria a devolução das mercadorias indicadas nas notas fiscais não registradas e contabilizadas que deveriam estar em sua guarda, não havendo razão para diligência, já que a prova lhe cabe, não cabendo acatar também o pedido de juntada posterior, pois o processo deve seguir os seus trâmites, cabendo a parte produzir, no momento processual adequado, a prova que lhe compete.

Por fim, observa que não cabe ao CONSEF apreciar alegação de inconstitucionalidade da lei estadual, devendo aplicá-la até que o Poder Judiciário competente a retire do ordenamento jurídico vigente e essa regra jurídica está disposta de forma expressa no RPAF/99.

Reafirma, ainda que superada essa questão, a constitucionalidade e legalidade da norma jurídica que impõe aos contribuintes em determinada situação o recolhimento antecipado do ICMS nas aquisições interestaduais para comercialização e, nesse sentido, aponta e transcreve parte do artigo publicado na imprensa local onde a questão foi tratada pelo Procurador Chefe da PGE/PROFIS, Dr. Jamil Cabus.

Assim, opina que o Recurso Voluntário não deve ser Provido.

## **VOTO**

O recorrente na sua peça recursal, irresignado com o julgamento de Primeira Instância, reitera todos argumentos apresentados na impugnação do Auto de Infração.

Eis que em relação ao item 1, que diz respeito à exigência de comprovação do direito ao crédito do ICMS na aquisição de produtos pelo estabelecimento, alega que algumas notas fiscais de entrada, não foram localizadas, e pleiteia que seja determinada realização de perícia fiscal, para que se possa demonstrar que a exigência em questão não se justifica.

Ocorre que a fiscalização glosou o crédito fiscal justamente porque a empresa não exibiu os documentos que o originaram e o recorrente teve vários momentos processuais para apresentá-los e não o fez. Indefiro o pedido de perícia fiscal e mantenho a exigência fiscal.

No tocante ao item 2, que aponta omissão de saídas de mercadorias, apurada em face da falta de registro de entradas de mercadorias o recorrente alega que os produtos foram devolvidos e que a falta de registro não trouxe prejuízo ao Estado.

Entendo que o recorrente teve tempo suficiente para acionar seus fornecedores para comprovar a devolução das mercadorias, e como não apresentou provas do alegado, cabe a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias à vista de entradas de mercadorias não contabilizadas, conforme entendeu o autuante e a Decisão recorrida.

Quanto ao item 3, o recorrente reitera a alegação de inconstitucionalidade da exigência da antecipação do imposto e afirma que não pode prosperar o entendimento de que este Conselho de Fazenda não possui competência para se posicionar ou decidir quanto à constitucionalidade ou legalidade do direito posto.

No entanto, mantenho a exigência, pois, acolho a orientação da Douta procuradora que observa que não cabe ao CONSEF apreciar alegação de inconstitucionalidade da lei estadual, devendo aplicá-la até que o Poder Judiciário competente a retire do ordenamento jurídico vigente e essa regra jurídica está disposta de forma expressa no RPAF/99.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0003/04-0**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$441.705,20**, sendo R\$187.701,83, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$65.800,91 e 70% sobre R\$121.900,92, previstas no art. 42, VII, “a”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, e mais R\$254.003,37, acrescido das multas de 60% sobre R\$111.538,88 e 70% sobre R\$142.464,49, previstas no art. 42, II, “d”, VII, “a”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de junho de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS