

A. I. N° - 274068.0003/04-0
AUTUADO - MAKRO ATACADISTA S.A.
AUTUANTES - MÁRCIA LIBÓRIO FRAGA LIMA e CRYSTIANE MENEZES BEZERRA
ORIGEM - IFEP/METRO
INTERNET - 29.03.05

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N.º 0078-02/05

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. Mantido o lançamento. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 23/12/04, diz respeito aos seguintes fatos:

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 contribuinte apresentou defesa alegando, preliminarmente, a decadência do direito de a fazenda estadual constituir o crédito tributário. Assinala que parte dos valores objeto do lançamento em apreço diz respeito a fatos anteriores a 28/12/99, observando que a empresa foi cientificada da lavratura do Auto de Infração no dia 28/12/04, data em que considera ter sido constituído o crédito tributário em discussão. Argumenta que os créditos tributários anteriores a 28/12/99 já se encontravam extintos por ocasião do lançamento, em virtude da decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Cita comentários de Luciano Amaro e Paulo de Barros Carvalho. Transcreve ementas de decisões do STJ e do TIT, de São Paulo.

Quanto ao mérito, a defesa alega que, no caso do item 1º do Auto de Infração, algumas Notas Fiscais de entradas de mercadorias não foram localizadas, porém a empresa está reunindo as evidências necessárias para provar a correção do aproveitamento dos créditos glosados pelo fisco, sendo que, em virtude da grande quantidade de documentos, não houve tempo hábil para apresentá-los até a data de protocolo da defesa, e por isso protesta pela sua posterior juntada aos autos.

Com relação ao item 2º, 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. Frisa que tais mercadorias jamais ingressaram no estabelecimento do autuado, razão pela qual as Notas Fiscais não teriam de ser escrituradas no seu Registro de Entradas. Para comprovar tal alegação, a defesa protesta 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. Aduz que, mesmo que tivesse havido a infração, fato que diz admitir para fins de mera argumentação, ainda assim não se poderia apenar a empresa com tão pesada multa pela prática de conduta que não trouxe qualquer prejuízo à arrecadação, haja vista que a falta de escrituração de Notas Fiscais no Registro de Entradas não afeta em nada a arrecadação do tributo. Observa que, por força do princípio da não-cumulatividade, o contribuinte paga o imposto sobre a diferença entre créditos e débitos do imposto, de modo que, ao deixar de escriturar Notas Fiscais de entradas de mercadorias, o que ocorre é que o contribuinte deixa de aproveitar créditos fiscais dessas entradas. Por conseguinte, se tivesse havido falta de escrituração de entradas de mercadorias, isso não implicaria redução do imposto a ser pago, mas sim o contrário, ou seja, haveria aumento do valor do imposto a ser pago pelo contribuinte.

Relativamente ao 3º item do Auto de Infração, a defesa alega que a exigência da antecipação do imposto é ilegal e constitucional, 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 neste caso não se trata do regime de substituição tributária previsto na legislação complementar e referendado pelo

STF. Aduz que o STJ somente admite a exigência de ICMS após a concretização da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, uma vez quer o fato gerador do imposto está estritamente ligado à circulação de mercadorias, e que, em não podendo ser exigido antecipadamente, segundo regimes tributários atípicos, entre os quais o da chamada antecipação tributária, tal exigência não se confunde com a substituição tributária. Transcreve ementas de dois acórdãos do STJ sobre tema que considera amoldar-se ao caso em exame. Acrescenta que o STF considera abusiva a exigência do pagamento antecipado do ICMS, conforme ementas de decisões que indica.

Pede que se acate o pleito inicial da decadência e que, no mérito, sejam canceladas as exigências fiscais em apreço.

As auditoras responsáveis pelo procedimento prestaram informação, observando que, no tocante à alegação de decadência, o próprio CTN, no art. 173, I, estabelece que o direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário se extingue após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Aduzem que, de acordo com o art. 52 da Lei nº 7.014/96, aplicam-se ao ICMS, no que couberam, as normas contidas na Lei nº 3.956/81, sendo que o art. 28, § 1º, desta última estabelece que após 5 anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento, o que é repetido no art. 965 do RICMS/97. Concluem dizendo que, como existe lei que estabelece o prazo de homologação, não se aplica o dispositivo do art. 150, § 4º, da CF (*sic*), de modo que “a decadência dos fatos geradores de 1999 só estariam decaídos em 01-01-2005” (*sic*), e, como o Auto de Infração foi lavrado em 2004, não houve decadência.

Quanto ao mérito, informam que, no caso do item 1º, o contribuinte foi intimado a apresentar as Notas Fiscais, e, como não as apresentou, foi glosado o crédito fiscal, pois, para ter direito ao crédito, é necessária a sua comprovação. Quanto ao pedido da defesa de prazo para anexar as aludidas Notas Fiscais, observam as auditoras que o contribuinte teve mais de 90 dias para apresentar os documentos e mais 30 dias de prazo para defesa, de modo que não consideram haver motivo para se dilatar o prazo para que as Notas em questão sejam apresentadas.

No tocante ao 2º item do Auto de Infração, as auditoras observam que, nos termos do art. 8º, IV, do RPAF, as petições devem conter os meios de prova com que o interessado pretenda demonstrar a verdade de suas alegações, de modo que o contribuinte deveria ter anexado as Notas Fiscais de devolução a que fez alusão na defesa. Destacam que o RICMS, no art. 561, prevê como deve a empresa proceder em caso de devolução de mercadorias. Quanto à dilatação do prazo para apresentar os comprovantes das devoluções, consideram que também não se justifica tal pleito, pelas razões expostas em relação ao item precedente. Quanto à alegação de que não teria havido prejuízo para a fazenda estadual, contrapõem as auditoras que, quando se apuram entradas de mercadorias não registradas, o ICMS não é exigido em virtude desse fato em si, mas sim com base na 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.

Relativamente ao item 3º, as auditoras rebatem os argumentos da defesa dizendo que a antecipação do imposto não é inconstitucional porque o § 7º do art. 150 da Constituição prevê que lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Observam que a antecipação tributária tem respaldo no art. 7º da Lei Complementar nº 87/96. Mencionam dispositivos do RICMS. Salientam que as decisões a que se apega a defesa tratam de casos anteriores à Lei Complementar nº 87/96, e portanto não se aplicam ao caso presente. Além disso, a defesa

transcreveu decisão que cuida de regime especial, restrições de caráter punitivo, liberdade de trabalho, situações que não correspondem ao caso em exame. Falam de recolhimentos efetuados pela empresa com relação a outras Notas Fiscais.

Concluem a informação opinando pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

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 apega 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.

Mantendo 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. Mantendo 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 prevêm 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 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. Mantendo, por isso, o lançamento do item 3º.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 274068.0003/04-0, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 441.705,20**, sendo R\$ 187.701,83, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 65.800,91 e de 70% sobre R\$ 121.900,92, previstas no art. 42, incisos 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 de 70% sobre R\$ 142.464,49, previstas no art. 42, incisos II, “d”, VII, “a”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de março de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA