

**PROCESSO** - A. I. Nº 269199.0020/05-6  
**RECORRENTE** - MAKRO ATACADISTA S/A  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº 0105-05/06  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 14/09/2006

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0290-12/06

**EMENTA:** ICMS. ENTRADA DE MERCADORIAS. FALTA DE LANÇAMENTO NAS ESCRITAS FISCAL E CONTÁBIL. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de prestações tributáveis anteriormente realizáveis e também não contabilizadas. Infração não elidida. Mantida a Decisão de 1º grau. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário através do qual o contribuinte, por seus advogados, solicita a reforma da Decisão de 1º grau que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 19/12/2005, para reclamar ICMS no valor de R\$37.052,63, acrescido das multas de 60% e 70%, decorrente das seguintes infrações:

1. Recolhimento a menos do imposto por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação. Recolhimento a menos tendo em vista erro na utilização da MVA (exercício de 2004) – R\$1.654,16;
2. Falta de recolhimento do imposto referente à saída de produtos com utilização indevida do benefício da base de cálculo. Vendas de mercadorias cuja NCM não está relacionada no benefício da redução do óleo de soja (janeiro a março de 2004) – R\$253,50;
3. Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (janeiro a setembro de 2004) – R\$1.905,05;
4. Omissões de saídas tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas no exercício de 2004 - R\$31.273,56;
5. Utilização a maior de crédito fiscal relativo a antecipação parcial do imposto sobre mercadorias adquiridas em outra unidade da Federação ou do exterior (dezembro de 2004) – R\$1.966,36.

A Decisão recorrida apresentou a seguinte motivação, a seguir transcrita:

*“O impugnante reconheceu o cometimento das irregularidades à legislação tributária estadual e apontada nos itens 1, 2, 3 e 5 do presente lançamento fiscal. Não havendo lide a ser decidida, as mantenho conforme apurados pela fiscalização e seguir indicadas:*

1. *Recolhimento a menos do imposto por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação – R\$1.654,16;*

2. *Falta de recolhimento do imposto referente à saída de produtos com utilização indevida do benefício da base de cálculo. Vendas de mercadorias cuja NCM não está relacionada no benefício da redução do óleo de soja – R\$253,50;*
3. *Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas – R\$1.905,05;*
4. *Utilização a maior de crédito fiscal relativo a antecipação parcial do imposto sobre mercadorias adquiridas em outra unidade da Federação – R\$1.966,36.*

*Isto posto, passo a análise e Decisão da matéria impugnada.*

*O item 4 da autuação trata das omissões de saídas tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas, ou seja, a razão da autuação foi a presunção de operações anteriores de saídas de mercadorias tributadas, decorrente da falta de registro de notas fiscais de entradas na escrita do contribuinte, conforme determina o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, pois a presunção legal tem a finalidade de lançar imposto incidente na saída das mercadorias, que, no caso, se deu anteriormente, permitindo que o sujeito passivo obtivesse Recurso para realizar aquisições não registradas. Esta é uma das poucas presunções determinada em lei e que cabe ao contribuinte a desconstituir. Desta forma, o entendimento do defendente de que a autuação não possui respaldo legal aqui não pode ser recepcionado, não tendo este Colegiado competência para discutir a inconstitucionalidade, ou não, da legislação tributária.*

*O defendente trouxe três argumentos para desconstituir a ação fiscal.*

*No primeiro disse que as autuantes se basearam tão somente em notas fiscais colhidas junto aos postos fiscais de fronteiras deste Estado sem realizar uma análise mais detalhada para saber se as mercadorias, cujos documentos estavam a ele destinados, de fato adentraram em seu estabelecimento e foram vendidos. Observou, ainda, que uma das provas que poderiam embasar a autuação seria verificar a movimentação dos seus estoques. A respeito deste argumento, ressalto que as notas fiscais colhidas junto aos postos de fronteiras desta Secretaria da Fazenda são documentos de prova para constatação da irregularidade em questão, uma vez que colhidas pelo próprio fisco estadual quando do trânsito das mercadorias, não havendo necessidade de se realizar levantamentos dos estoques da empresa ou mesmo se conhecer se houve, ou não, suas vendas. No mais, o impugnante a elas teve acesso, pois trouxe outras razões de defesa demonstrando o seu conhecimento sobre as mesmas.*

*No segundo, observou que houve retorno das mercadorias ao remetente, ou seja, as mercadorias não adentraram em seu estabelecimento comercial. Embora este argumento seja pertinente, é necessária maior verificação, pois sendo retorno de mercadorias não recebidas elas não são escrituradas e a competência para provar o fato não é do fisco estadual e sim obrigação do contribuinte de provar suas operações comerciais. O pedido houve, a mercadoria circulou e se ela não adentrou no estabelecimento, cabe à empresa esta prova. No mais, o contribuinte não indicou quais as mercadorias, com suas respectivas notas fiscais, que retornaram aos fornecedores.*

*No terceiro, disse que embora nos documentos fiscais estejam consignados os seus dados cadastrais, as compras não foram por ele realizadas. Este é outro argumento que deveria ser acompanhado de prova. Resta provado que os documentos estão revestidos de todas as formalidades legais, o destinatário, nelas consignado, é o autuado, as mercadorias são condizentes com o seu ramo de atividade e, inclusive, em suas maioria são compras realizadas á prazo. Diante desses fatos, entendo que as notas fiscais acostadas ao PAF constituem prova bastante da existência de operações comerciais realizadas pelo contribuinte. A contraprova, a fim de desconstituir o crédito tributário, caberia ao autuado.*

*Por estes motivos indefiro o pedido de diligência requerido, pois a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a legitimidade da autuação fiscal, devendo apresentar a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo da obrigação tributária. Além do mais, o art. 123, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99) determina que a defesa do sujeito passivo deva ser acompanhada de todas as provas que possua.*

*Mantenho a autuação deste item em sua totalidade no valor de R\$31.273,56.*

*Voto pela procedência da autuação no valor de R\$37.056,3, indicando que o Órgão Competente desta Secretaria da Fazenda deve proceder a homologação dos valores recolhidos”.*

No Recurso Voluntário interposto, o contribuinte informa o pagamento das infrações 1, 2, 3 e 5, (fls. 220 e 225) limitando-se a contestar o item 4 do Auto de Infração relacionado à omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas. Nas razões recursais alega que grande parte das operações do período apontado no lançamento de ofício se refere a mercadorias que não foram recebidas pelo recorrente em seu estabelecimento, mas devolvidas a seus fornecedores. Por isso, argumenta que as notas fiscais correspondentes não foram escrituradas no livro Registro de Entradas. Em acréscimo, afirma que em outras ocasiões os produtos sequer chegaram ao estabelecimento do recorrente, sendo devolvidos na própria nota fiscal que acobertou as saídas. Cogita que os produtos que supostamente passaram pela fronteira, com destino a seu estabelecimento, foram entregues em outra localidade, fato que impossibilitaria a comercialização destes pelo recorrente. Disse que o Auto de Infração fora lavrado com base em mera presunção de que as mercadorias passaram pela fronteira do Estado da Bahia com notas que teriam sido recebidas pelo autuado e comercializadas por esta sem a emissão da documentação de saída. Ressaltou que está localizando os documentos fiscais que comprovam que não houve omissão de saídas tributadas, protestando pela juntada posterior aos autos das cópias de tais notas, bem como de todos documentos relacionadas a elas que comprovam a correção dos procedimentos adotados. Protestou ainda pela realização de diligências em seu estabelecimento para exame detalhado dos seus livros e controles de estoque.

Sustentou também a ilegalidade da utilização da presunção como meio de prova, pois caberia à fiscalização demonstrar inequivocadamente que houve a entrada de produtos e sua posterior saída sem a emissão da documentação fiscal. Entende que a fiscalização deveria anexar ao Auto de Infração cópias dos controles de estoques pelos quais considera que teria havido alteração da quantidade de produtos sem a respectiva emissão da documentação fiscal. Citou textos doutrinários dos profs. Celso Antonio Bandeira de Mello, Ives Gandra da Silva Martins e Homero Prates além de decisões deste CONSEF, acerca de nulidades por insegurança da autuação, a reivindicou a aplicação do princípio da presunção de inocência.

Frisou que, apesar do quanto acima afirmado, o julgador de 1ª Instância manteve a exigência fiscal, por entender que o recorrente não teria demonstrado que não recebeu os produtos em seu estabelecimento, ressaltando que tal entendimento não pode prevalecer.

Ao final, formulou pedido de improcedência da autuação, reiterando o protesto de posterior juntada de documentos e realização de diligências em seu estabelecimento.

A Procuradoria Estadual, ao se manifestar nos autos, aduziu que as notas fiscais coletadas junto ao CFAMT estão no processo e indicam com precisão os dados cadastrais do autuado, além de corresponderem a mercadorias compatíveis com o seu ramo comercial. Sustenta que caberia ao recorrente comprovar o não recebimento dos produtos, o que não ocorreu no presente caso, nem mesmo por tentativa. Afirmou que a jurisprudência pacífica deste Conselho é no sentido de que as notas fiscais capturadas junto ao CFAMT fazem prova da circulação da mercadoria no Estado da Bahia, concluindo-se que o destinatário a recebeu e que em inúmeros processos, os contribuintes conseguem produzir provas de que não comercializam as mercadorias, o que não se

vislumbrou no caso presente. Citou que as notas fiscais, documentos anexados às fls. 82/113 foram emitidas por empresas renomadas, como a Klabin, Oetker, Kraft, Foods, Votorantin etc, o que reforça a veracidade dos documentos. Concluiu, opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Conforme foi ressaltado no Parecer da Procuradoria Estadual, as notas fiscais que embasam a autuação foram coletadas junto ao CFAMT, sistema de captura de documentos fiscais nos postos de fiscalização da Secretaria da Fazenda. Estes documentos se encontram no processo e indicam com precisão os dados cadastrais do autuado, além de corresponderem a mercadorias compatíveis com o seu ramo comercial. Indicam, também, que as mercadorias ingressaram fisicamente no Estado da Bahia.

Nessas circunstâncias, caberia ao recorrente comprovar o não recebimento dos produtos, o que não ocorreu no presente caso, nem mesmo por tentativa ou por amostragem. Ademais, a jurisprudência pacífica deste Conselho de Fazenda Estadual é no sentido de que as notas fiscais capturadas junto ao CFAMT fazem prova da circulação da mercadoria no Estado da Bahia, concluindo-se que o destinatário as recebeu. Diversas Decisões deste CONSEF admitem a validade desta prova, a exemplo dos Acórdãos n<sup>os</sup> 0013-12/06; 0015-12/06; e 0075-12/06, todos originários desta 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal.

Ademais, em inúmeros outros processos, os contribuintes do ICMS vêm conseguindo produzir provas de que não comercializam as mercadorias, o que não se vislumbrou no caso presente. A título de exemplo, temos as notas fiscais, documentos anexados às fls. 82/113 emitidas por empresas renomadas, como a Klabin, Oetker, Kraft, Foods, Votorantin etc, o que reforça a veracidade dos documentos e das operações objeto da autuação. A infração imputada ao recorrente deveria, portanto, ser elidida com a apresentação dos documentos fiscais, que até o momento não foram trazidos a este processo, apesar do contribuinte ter afirmado que procederia à juntada posterior de todos os elementos de prova que comprovariam a correção dos procedimentos que adotou. Dessa forma, na ausência da prova documental, deve a autuação ser mantida.

Quanto à presunção de omissões de saídas de mercadorias tributadas, não merece acolhida a tese recursal, pois a mesma se encontra prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, que apresenta a seguinte redação:

**Art. 4º** *Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*(...)*

**§ 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.*

Incide, portanto, em engano o recorrente quando afirma que as omissões apontadas na peça de lançamento se referem às mercadorias constantes das notas fiscais não registradas, pois em verdade a falta do registro dos documentos fiscais apontam que as aquisições foram pagas com receitas de mercadorias cujas saídas também não foram lançadas, cabendo o contribuinte, fazer prova em contrário para desconstituir a presunção relativa, fixada no texto legal. Indeferido, assim o pedido de diligência requerido pelo recorrente, pois na questão em lide o ônus da prova é do sujeito passivo. Ressalto, todavia, que permanece intocável o direito do contribuinte, a

qualquer tempo ou em qualquer fase do processo fiscal, produzir a prova que elida a infração, considerando a prevalência do princípio da verdade material.

Assim, considerando o acima 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 Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269199.0020/05-6**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$37.052,63**, acrescido das multas de 60% sobre R\$5.779,07, e 70% sobre R\$31.273,56, previstas respectivamente, no art. 42, II “a”, VII “a” e III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais. O Órgão Competente desta Secretaria da Fazenda deverá homologar os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de julho de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS