

**PROCESSO** - A. I. Nº 271331.0003/05-6  
**RECORRENTE** - MAKRO ATACADISTA S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0083-03/06  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 23/11/2006

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJE Nº 0476-12/06**

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. OPERAÇÕES DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração caracterizada. 2. ENTRADA DE MERCADORIA. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA 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. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIA COM IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. É vedado, pela legislação, utilizar crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Infração caracterizada. Mantida a Decisão de Primeira Instância. Recurso **NÃO PROVIDO** em relação às infrações 4, 5 e 6. Recurso **PREJUDICADO** quanto à infração 3. Decisão não unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão proferida pela R. 3ª Junta de Julgamento Fiscal que decidiu pela procedência parcial do Auto de Infração em epígrafe.

Em sua peça recursal, insurge-se o recorrente contra as seguintes infrações:

3. Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Demonstrativo às fls. 110 a 125 - R\$1.871,40.
4. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas não registradas. Consta, ainda, que o contribuinte deixou de registrar notas fiscais de entradas, apuradas por meio do sistema CFAMT, conforme demonstrativo à fl. 126 – R\$21.247,70.
5. Utilização indevida de crédito fiscal do ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, no exercício de 2004. Demonstrativo às fls. 134 a 140 – R\$14.433,76.
6. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, no exercício de 2004, conforme demonstrativo às fls. 145 a 154 – R\$14.599,80.

Em sua peça defensiva, invocou o autuado a seguinte linha argumentativa:

INFRAÇÃO 3: Disse que, mesmo que se considere a falta de pagamento do ICMS porque se trata de operações isentas, também não foi aproveitado o crédito relativo às entradas desses produtos, face ao entendimento de que as operações posteriores seriam isentas. Por isso, entendeu que devem ser descontados os créditos fiscais não aproveitados quando da aquisição das mercadorias

objeto da autuação, de acordo com a previsão legal de que o ICMS é não cumulativo. Assim, argumentou que se as mercadorias não fossem isentas seria necessário reconhecer o crédito fiscal e a sua dedução do valor cobrado. Citou ensinamentos de Roque Antônio Carrazza e de Paulo Celso Bergstrom Bonilha e reafirmou que o princípio da não cumulatividade estabelecido na Constituição Federal não pode ser questionado.

INFRAÇÃO 4: alegou que a maioria das notas fiscais indicadas no levantamento fiscal se refere a mercadorias que foram devolvidas aos fornecedores. Disse que as mercadorias jamais foram recebidas no estabelecimento autuado, e por isso, as respectivas notas fiscais não teriam de ser escrituradas no livro Registro de Entradas. Protestou pela juntada oportuna de cópias das notas fiscais e dos documentos que comprovam que as mercadorias não foram recebidas, os veículos não entregaram os produtos no estabelecimento autuado e a fiscalização utilizou-se apenas do controle de fronteira para supor que ocorreu a entrada das mercadorias, mas a simples passagem pela fronteira deste Estado não garante a entrega do produto no local indicado no documento fiscal. Por isso, entendeu que nada adianta a verificação feita na fronteira se não existe mecanismo para confirmar a entrega do produto no destinatário. Citou ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins, e o art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, argumentando que a falta de registro de notas fiscais não traria qualquer prejuízo à fiscalização, não haveria redução do imposto a pagar, e ao contrário, teria redução do valor dos créditos fiscais decorrentes da aquisição dos produtos.

INFRAÇÃO 5: o defendente protestou pela posterior juntada dos documentos que comprovam que não houve irregularidade na conduta adotada pela empresa, e por isso, entendeu que não pode ser mantida a exigência fiscal.

INFRAÇÃO 6: o defendente também protestou pela posterior juntada dos documentos que comprovam que não houve irregularidade na conduta adotada pela empresa, e por isso, entendeu que não pode ser mantida a exigência fiscal.

Por fim, o defendente pediu o “cancelamento” das exigências, bem como o arquivamento do presente processo, por considerar que são totalmente improcedentes os itens constantes do presente Auto de Infração.

As autuantes, em sua informação fiscal, argumentaram que foram acostadas aos autos as planilhas de cálculos das infrações apuradas e cópias de notas fiscais. Citaram o art. 123, do RPAF/99, e salientaram que a alegação do autuado de que apresentará provas é só para procrastinar o processo. Afirmaram que as decisões citadas no item 13, das razões de defesa, tratam de caso anterior à Lei Complementar nº 87/96, não se aplicando ao presente lançamento, e quanto ao item 14, também não tem relação com o mérito da questão. Relativamente ao crédito fiscal, alegado na infração 4, disseram que o fato de existir um suposto crédito fiscal não invalida a obrigação de recolher o imposto exigido, decorrente da saída não tributada. Quanto à alegação do autuado de que devolveu as mercadorias constantes das notas fiscais de aquisição (infração 4), disseram que o autuado poderia anexar a nota fiscal de entrada do remetente, mas não o fez. Por isso, não ficou comprovada a alegação defensiva.

Referente ao argumento do defendente de que protestava pela juntada posterior de documentos, as autuantes salientaram que em momento algum o contribuinte está impedido de apresentar documentos que comprovem suas alegações, e não obstante isso, não apresentaram qualquer prova no curso da fiscalização e no prazo de defesa, e quando intimado a fazê-lo não o fez. Assim, disseram que, *“estando a defesa desprovida de fatos concretos que impliquem na correção do respectivo auto e estando convencida das irregularidades cometidas por parte do autuado”*, ratificaram o presente lançamento e solicitaram a sua procedência.

À fl. 300, foi acostado aos autos e-mail do autuado, datado de 23/01/2006, solicitando emissão de DAE para pagamento parcial do Auto de Infração em lide, relativamente aos valores apurados nas infrações 01, 02, 05 (parte) e 08, no valor total de R\$26.745,29, cujo pagamento foi confirmado por meio da Relação de DAEs à fl. 308.

Em 16/02/2006, o defendente apresentou nova manifestação informando que, em relação à infração 7, está anexando aos autos a cópia da NF 451763, e esclarecendo que o mencionado documento fiscal foi lançado com equívoco sob o nº 451762. Disse que a nota fiscal indicada em seu livro fiscal é referente à venda efetuada pela Perdigão Agro Industrial para o Supermercado Bompreço S/A, conforme carta emitida pelo próprio fornecedor, Perdigão, à fl. 317 do PAF. Informou, ainda, que anexa cópia do DAE que comprova o pagamento do débito apurado nos itens 1, 2 e 8, do presente Auto de Infração.

Através do Acórdão JJE nº 0083-03/06, decidiu a 3ª Junta de Julgamento Fiscal, quanto às infrações 3, 4, 5 e 6, objeto do Recurso Voluntário, que:

- a) no tocante à infração 3, entendeu que *“o autuado não contestou os valores apurados, haja vista que somente apresentou alegação referente à aos créditos fiscais não utilizados quando da entrada de mercadorias tributáveis”*; outrossim, prosseguiu, *“quanto à utilização dos créditos, devem ser observadas as regras estabelecidas no art. 101, do RICMS/97, relativamente à escrituração e utilização de crédito fiscal, inclusive extemporânea, se for o caso”*, mantendo a exigência fiscal;
- b) de referência à infração 4, decidiu que *“não são acatadas as alegações do autuado, haja vista que não foi apresentada qualquer comprovação referente ao retorno das mercadorias, ou seja, o contribuinte deveria trazer aos autos a nota fiscal de entrada emitida pelo estabelecimento remetente para comprovar que as mercadorias retornaram”*; ademais, prosseguiu, a *“alegação de que a falta de escrituração não trouxe qualquer prejuízo ao Estado não pode ser acatada, uma vez que, de acordo com o art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, a ocorrência de entradas de mercadorias não contabilizadas autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto”*, logo, *“Considerando que o contribuinte não apresentou qualquer prova da improcedência da presunção, entendo que é subsistente a exigência do imposto, e por se tratar de presunção de saídas anteriores, não se deve atribuir como crédito o imposto destacado nos documentos fiscais objeto do levantamento”*;
- c) com relação às infrações 5 e 6, asseverou que *“Quanto a estas infrações, o defendente diz que protesta pela posterior juntada dos documentos que comprovam que não houve irregularidade na conduta adotada pela empresa, e por isso, entende que não podem ser mantidas as exigências fiscais”*, todavia, *“Como não foi apresentada qualquer comprovação pelo defendente, não é acatada a alegação defensiva”*.

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância, interpõe o recorrente Recurso Voluntário repisando, integral e literalmente, todos os argumentos pelo mesmo suscitados em sua peça defensiva acostada aos autos.

Apenas quanto ao item 4, invoca novos argumentos para robustecer a sua tese defensiva, consistente no fato de que *“em caso de dúvidas quanto a fatos e práticas de infrações, a interpretação da legislação tributária deve ser feita favoravelmente ao contribuinte, à luz da regra prescrita no art. 112, do CTN, cujo teor transcreve. Afirma que tal norma não foi observada pela fiscalização que, “partindo de presunções equivocadas e inverídicas, acusou o recorrente de ter deixado de escriturar notas fiscais de entrada, sem verificar atentamente se as mercadorias referentes às notas fiscais em questão foram efetivamente recebidas pelo recorrente”*. Transcreve lição de Homero Prates, a respeito da utilização de presunções. Prossegue aduzindo que *“o Fisco, amparado na legislação que protege demasiadamente os interesses fazendários, transfere a responsabilidade de provar a inocência ao contribuinte, permanecendo na cômoda situação de acusar sem munir-se de provas”*. Ressalta que a presunção de inocência até prova em contrário é uma garantia constitucionalmente assegurada, que restaria desprezada se fosse admitida como legítima a aceitação da presunção como meio de prova de acusação, subvertendo a ordem jurídica vigente, com a condenação do contribuinte sem fundamento em provas concretas. Sienta que a jurisprudência é clara a respeito da matéria, acostando à sua peça recursal julgado do extinto TFR. Pugna pela realização de diligências, em seu estabelecimento, inclusive através da análise de seu controle de estoque, para que fique comprovado que a

infração que lhe foi imputada pela fiscalização não ocorreu, o que ensejaria a necessidade de cancelamento da exigência em questão.

Ao final, pede que seja dado provimento ao Recurso Voluntário interposto, cancelando-se as exigências fiscais atinentes às infrações 3, 4, 5 e 6.

O ilustre representante da PGE/PROFIS emite Parecer conclusivo a respeito da matéria, enfrentando as arguições recursais de cada uma das infrações objeto do Recurso Voluntário.

Quanto às infrações 3 e 6, manifesta-se no sentido de que “o CONSEF não considerou nem poderia considerar os créditos supostamente não aproveitados pelo recorrente nas entradas dos produtos isentos, pois estaria ferindo frontalmente o disposto no art. 155, § 1.º, II, da CF/88”, cujo teor transcreve, não podendo se oferecer guarida à tese recursal.

No tocante à infração 4, entende que o argumento recursal não pode ser aceito em face dos seguintes motivos:

- a) 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;
- b) caberia ao recorrente comprovar o não recebimento dos produtos, o que não ocorreu no presente caso, nem mesmo por tentativa;
- c) 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. Transcreve o art. 654, do RICMS, para atestar o seu entendimento.

Caberia ao recorrente, que assim não o fez:

- a) colocar no documento fiscal de retorno o motivo expresso da devolução e;
- b) exibir ao Fisco todos os elementos, inclusive contábeis, comprobatórios de que existiu uma operação de compra e venda de mercadorias não perfectibilizada pela tradição da coisa alienada, pelo que não há como se aceder à tese recursal.

De referência à infração 5, opina no sentido de que “cabe fazer qualquer consideração sobre a refutação propalada pelo recorrente, pois o mesmo não trouxe aos autos qualquer elemento probatório que justificasse seu pedido de reexame da matéria, utilizando-se apenas da contestação vazia e sem lastro probatório”, não acolhendo a tese suscitada pelo mesmo.

Ao final, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Colacionou-se ao presente PAF, Relatório de Pagamento efetuado pelo recorrente de parte do débito autuado, referente às infrações 1, 2, 3 e 8, estas reconhecidas integralmente pelo mesmo.

## VOTO

No que se refere à infração 3, objeto de insurgência do recorrente em sua peça recursal, tendo em vista que o mesmo reconheceu, de forma expressa, a referida infração, efetuando, inclusive, o recolhimento do imposto atinente à referida infração, razão pela qual, no particular, encontra-se prejudicado o Recurso Voluntário.

Quanto à infração 4, reforma alguma merece o *decisum* recorrido. Isso porque as notas fiscais capturadas junto ao CFAMT estão no processo e indicam com precisão os dados cadastrais do recorrente, sem prejuízo do fato de que tem por objeto mercadorias compatíveis com o seu ramo comercial. É de corriqueira sabença, à luz da legislação estadual aplicável à espécie, que caberia ao recorrente comprovar o não recebimento dos produtos, o que não ocorreu no presente caso, nem mesmo por tentativa. Nesse sentido tem se norteado a jurisprudência deste Conselho, consagrando o entendimento de que as notas fiscais capturadas junto ao CFAMT fazem prova da circulação da mercadoria no Estado da Bahia, bem como que o destinatário a recebeu. Outrossim, poderia o recorrente, que assim também não procedeu, colocar no documento fiscal

de retorno o motivo expresso da devolução, bem assim exhibir ao Fisco todos os elementos, inclusive contábeis, atestando que existiu uma operação de compra e venda de mercadorias não concretizada pela tradição da coisa alienada.

No que diz respeito à infração 5, a despeito de o recorrente dizer que se insurge expressamente contra a mesma na sua peça recursal, inexistente, nos autos, qualquer elemento probatório que justifique o seu pedido de reexame da matéria, razão pela qual deve ser mantida a aludida infração.

Com relação à infração 6, melhor sorte não assiste ao recorrente, posto que o recorrente protestou pela posterior juntada dos documentos que comprovariam que não houve irregularidade na conduta adotada pela empresa, o que não veio a ocorrer, razão pela qual não há como ser acatada a tese defensiva. Ademais, ainda nesse envolver, impende ressaltar que o CONSEF não considerou nem poderia considerar os créditos supostamente não aproveitados pelo recorrente nas entradas dos produtos isentos, pois estaria ferindo frontalmente o disposto no art. 155, § 1.º, II, da CF/88.

Destarte, em face de tudo quanto acima exposto, com espeque no Parecer emitido pela Douta Procuradoria, voto no sentido de julgar **PREJUDICADO** à infração 3 e **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário interposto em relação às infrações 4, 5 e 6, mantendo-se a Decisão recorrida em todos os seus termos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, considerar **PREJUDICADO** em relação à infração 3 e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado quanto às infrações 4, 5 e 6, e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 271331.0003/05-6, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$77.026,57**, acrescido das multas de 60% sobre R\$55.778,87 e 70% sobre R\$21.247,70, previstas no art. 42, II, “a” e “d”; III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de novembro de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO - RELATOR

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