

A. I. Nº - 271331.0003/05-6  
AUTUADO - MAKRO ATACADISTA S/A.  
AUTUANTES - MARCIA LIBÓRIO FRAGA LIMA E CRYSTIANE MENEZES BEZERRA  
ORIGEM - IFEP METRO  
INTERNET - 04/04/06

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0083-03/06**

**EMENTA: ICMS.** 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. **b)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Desistência da defesa após a impugnação, mediante o pagamento do débito originalmente apurado. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. OPERAÇÕES DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração caracterizada. 3. 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. 4. 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. **c)** FALTA DE EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO CRÉDITO. Autuado acostou aos autos a cópia do documento comprobatório do crédito fiscal, ficando elidida a exigência fiscal. **d)** UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR À ANTECIPAÇÃO PARCIAL RECOLHIDA. Desistência da defesa após a impugnação, mediante o pagamento do débito originalmente apurado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 29/11/2005, refere-se à exigência de R\$79.608,50 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 70%, tendo em vista que foram constatadas as seguintes irregularidades:

1. Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, por erro na determinação da base de cálculo do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88. Consta, ainda, que o contribuinte utilizou MVA a menor na determinação da base de cálculo, nas aquisições de café, conforme demonstrativo às fls. 12 a 15 – R\$2.837,64.

2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88. Demonstrativo às fls. 89 e 90 – R\$2.658,65.
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.
7. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, conforme demonstrativo à fl. 155 – R\$2.581,93.
8. Utilização de crédito fiscal de ICMS a mais, referente à antecipação parcial de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação. O contribuinte se creditou indevidamente da multa de Autos de Infração lavrados no trânsito, referentes às antecipações de descredenciado, e DAEs referentes às antecipações de produtos do anexo 88 e adicional fundo de pobreza, conforme demonstrativos às fls. 159 a 194 – R\$19.377,62.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação (fls.198 a 210), alegando que está sendo exigido ICMS de forma equivocada, haja vista que a ação fiscal não se pautou pela correta aplicação da legislação tributária. Diz que em relação à primeira infração, protesta pela posterior juntada dos documentos fiscais que comprovam que o valor do imposto pago estava correto, apresentando o entendimento de que o tributo exigido por antecipação não se coaduna com o que dispõe a Constituição Federal e a Lei Complementar 87/96.

Referente à segunda infração, alega que a exigência do imposto é ilegal e inconstitucional, por entender que a cobrança do ICMS está sendo efetuada sobre operações que ainda não ocorreram. Assim, argumenta que a exigência fiscal ofende ao art. 155, inciso II, da Constituição Federal, e Lei Complementar 87/96. Salienta que o STJ reconhece que o ICMS somente pode ser exigido após a concretização da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, e que não se pode exigir o imposto antecipadamente. Transcreve as decisões, concluindo que a exigência fiscal é ilegal e inconstitucional, por considerar que fere dispositivos legais e constitucionais.

Infração 03: Diz 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, entende 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, argumenta que se as mercadorias não fossem isentas seria necessário reconhecer o crédito fiscal e a sua dedução do valor cobrado. Cita ensinamentos de Roque Antônio Carrazza e de Paulo Celso Bergstrom Bonilha e reafirma que o princípio da não cumulatividade estabelecido na Constituição Federal não pode ser questionado.

Infração 04: alega que a maioria das notas fiscais indicadas no levantamento fiscal se refere a mercadorias que foram devolvidas aos fornecedores. Diz 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. Protesta 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, entende que nada adianta a verificação feita na fronteira se não existe mecanismo para confirmar a entrega do produto no destinatário. Cita 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 05: o deficiente protesta pela posterior juntada dos documentos que comprovam que não houve irregularidade na conduta adotada pela empresa, e por isso, entende que não pode ser mantida a exigência fiscal.

Infração 06: o deficiente também protesta pela posterior juntada dos documentos que comprovam que não houve irregularidade na conduta adotada pela empresa, e por isso, entende que não pode ser mantida a exigência fiscal.

Infração 07: diz que está reunindo as evidências necessárias para comprovar a legitimidade no aproveitamento dos créditos fiscais, haja vista que, face à grande quantidade de documentos necessários à comprovação, não houve tempo hábil para apresentá-los até a data de protocolização da defesa. Por isso, protesta pela apresentação dos documentos assim que complete o trabalho de fiscalização.

Infração 08: diz que, a exemplo da sexta infração, a exigência fiscal não reúne condições de procedência e por isso, protesta pela posterior juntada dos documentos que comprovam que não houve irregularidade na conduta da empresa.

Por fim, o deficiente pede 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 às fls. 289 a 296 dos autos, argumentam que foram acostadas aos autos as planilhas de cálculos das infrações apuradas e cópias de notas fiscais. Citam o art. 123, do RPAF/99, e salientam que a alegação do autuado de que apresentará provas é só para procrastinar o processo. Afirmam que as decisões citadas no item 13 das razões de defesa tratam de caso anterior à Lei Complementar 87/96, não se aplicam ao presente lançamento, e quanto ao item 14, também não tem relação como o mérito da questão. Relativamente ao crédito fiscal, alegado na infração 04, dizem 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 04), dizem 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 deficiente de que protesta pela juntada posterior de documentos, as autuantes salientam que em momento algum o contribuinte está impedido de apresentar documentos que comprovem suas alegações, e não obstante isso, não apresentou qualquer prova no curso da fiscalização e no prazo de defesa, e quando intimado a faze-lo não o fez. Assim, dizem 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”, ratificam o presente lançamento e solicitam a sua procedência.

À fl. 300, consta 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 está confirmado por meio da Relação de DAEs à fl. 308.

Em 16/02/2006, o defensor apresenta nova manifestação informando que em relação à infração 07, está anexando aos autos a cópia da NF 451763, e esclarece que o mencionado documento fiscal foi lançado com equívoco sob o nº 451762. Diz 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. Informa, ainda, que anexa cópia do DAE que comprova o pagamento do débito apurado nos itens 1, 2 e 8 do presente Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente, vale ressaltar, que o após a apresentação da impugnação ao presente Auto de Infração o autuado requereu e efetuou o pagamento integral do imposto apurado nas infrações 01, 02 e 08. Por isso, em relação a essas infrações considero que houve desistência da defesa, conforme previsto no art. 122, IV, do RPAF/99.

Infração 03: Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, conforme demonstrativo às fls. 110 a 125.

O defensor alega que não foi aproveitado o crédito fiscal relativo às entradas dos produtos, face ao seu entendimento de que as operações posteriores seriam isentas. Por isso, entende 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, e seria necessário reconhecer o crédito fiscal e abatê-lo do valor cobrado.

Constato 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. 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. Mantida a exigência fiscal.

Infração 04: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada, através de entradas não registradas, tendo em vista que o contribuinte deixou de registrar notas fiscais de entradas, apuradas por meio do sistema CFAMT, conforme demonstrativo à fl. 126.

O defensor alega que a maioria das notas fiscais indicadas no levantamento fiscal se refere às mercadorias que foram devolvidas aos fornecedores; 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. Apresenta o entendimento de 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.

Entretanto, 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.

Quanto à 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. 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.

Infração 05: Utilização indevida de crédito fiscal do ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, no exercício de 2004, conforme demonstrativo às fls. 134 a 140.

Infração 06: 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.

Quanto a estas infrações, o defensor 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. Como não foi apresentada qualquer comprovação pelo defensor, não é acatada a alegação defensiva.

Infração 07: Trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, conforme demonstrativo à fl. 155.

Observo que o autuado anexou à fl. 314 dos autos a cópia da NF 451763, e à fl. 715, a fotocópia da página do livro Registro de Entradas de Mercadorias, em que foi registrado o mencionado documento fiscal com o número 451762. Assim, entendo que está comprovado que houve equívoco quanto ao número do documento fiscal relativo ao crédito exigido no presente lançamento, no valor de R\$2.581,93, e por isso, fica elidida a exigência fiscal neste item do Auto de Infração, haja vista que os documentos apresentados comprovam a efetiva existência do direito ao uso do crédito fiscal.

Infração 08: A exemplo das infrações 01 e 02, após a apresentação da impugnação o autuado requereu e efetuou o pagamento integral do imposto apurado, por isso, em relação a esta infração considero que houve desistência da defesa, conforme previsto no art. 122, IV, do RPAF/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 271331.0003/05-6, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S/A**, devendo ser intimado o autuado 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, prevista no art. 42, incisos II, "a" e "d"; III; VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de março de 2006.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR

MARIA DO SOCORRO FONSECA AGUIAR - JULGADORA