

**PROCESSO** - A. I. Nº 206826.0001/08-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MAKRO ATACADISTA S/A.  
**RECORRIDOS** - MAKRO ATACADISTA S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0386-04/08  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 14/08/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0224-12/09

**EMENTA:** ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES COM LEITE LONGA VIDA PRODUZIDO EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO. O benefício que reduz a base de cálculo previsto no Decreto nº 7.826/00 é aplicável somente às operações de saídas internas do leite tipo longa vida fabricado no Estado da Bahia. Infração caracterizada. Decisão mantida. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. **a)** MERCADORIAS EXCLUÍDAS DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Mercadorias excluídas do regime por força do Decreto nº 9.547/05, efeito a partir de 01.10.05. Não elidida a presunção. Infração caracterizada. Decisão mantida. **b)** SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. As operações de entradas. Presunção não elidida pelo contribuinte. Infração igualmente subsistente. Decisão mantida. **c)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Apurado em função do valor acrescido, de acordo com margem de valor adicionado e deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, conforme artigo 10, I, “b” Portaria nº 445/98. Infração não elidida. Rejeitadas as preliminares suscitadas. Decisão recorrida mantida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício, o primeiro interposto pelo sujeito passivo e o segundo pela Junta de Julgamento Fiscal, sendo o objeto do Recurso Voluntário as infrações 1, 3, 4 e 5 e do Recurso de Ofício a infração 2, que abaixo transcrevo:

INFRAÇÃO 1 – Recolhimento a menor de ICMS em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Consta, ainda, na descrição dos fatos que o sujeito passivo utilizou indevidamente o benefício previsto no Decreto Estadual nº 7826/00 nas vendas de leite longa vida, através de ECF e Notas Fiscais, de fabricação interestadual para reduzir a base de cálculo e, consequentemente, recolher o ICMS a menor nos exercícios de 2005 e 2006. Foi exigido um imposto com valor histórico de R\$313.377,91 acrescido da multa no percentual de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei Estadual nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 2 – Recolhimento a menor de ICMS em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Consta nos autos que o recolhimento a menor se deu pelo fato do autuado satisfazer as exigências constantes no art. 1º, IV, do Decreto nº 7799/00 o que acarretou a perda do benefício da redução da base de cálculo no período, originando um débito no valor total de R\$542.308,39, acrescido da multa no percentual de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei Estadual nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 3 – Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado. Relata o autuante que o levantamento quantitativo foi originado de algumas mercadorias que foram excluídas do regime da substituição tributária. Foi exigido um valor histórico no valor de R\$236.305,92, acrescido da multa no percentual de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei Estadual nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 4 – Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Foi exigido um imposto no valor de R\$402.879,85, acrescido da multa no percentual de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 5 – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentos fiscais, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, em exercício fechado. Foi exigido ICMS no valor histórico de R\$79.965,91, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei Estadual nº 7.014/96.

A JJF ao analisar as alegações trazidas pelo recorrente, afastou, incidentalmente, as preliminares invocadas pelo sujeito passivo. A primeira nulidade a ser afastada foi à alegação de que o Auto de Infração foi baseado numa presunção não admitida pelo nosso ordenamento jurídico, violando, consequentemente, o princípio da moralidade administrativa prevista no art. 37 da CF/88. Segundo o ilustre relator, o lançamento de ofício encontra-se correto e que a fiscalização atendeu a todos os limites legais.

Quanto à alegação de interpretação das normas mais favoráveis ao contribuinte, conforme disposição do art. 112 CTN, disse que tal regra apenas é aplicada quando ocorrer dúvida sobre a interpretação da norma, o que não ocorre no presente caso.

Em relação ao mérito da infração 1, afirmou que a mesma encontra-se correta, vez que o Decreto Estadual nº 8.413/02, que alterou o art. 38 do RICMS/BA, restringiu o benefício da redução da base de cálculo ao leite de gado produzido no Estado da Bahia.

Quanto à infração 2, julgou a mesma insubsistente sob os seguintes fundamentos:

*“O impugnante, por sua vez, argumenta que comercializa produtos que se enquadram em quase todas as classificações listadas no citado anexo único. Em sendo assim, sua atividade pode ser classificada como “Comércio Atacadista em Geral” – classificação 5191-8/00. Além do mais, o art. 7º do Decreto nº 8.969/04 prevê que aos atacadistas habilitados ao benefício previsto no Decreto nº 7.799/00 aplicam-se as regras vigentes na legislação à data da assinatura dos respectivos termos de acordo.*

*No caso, entendo razão assistir ao impugnante. O Decreto nº 7.799/00 foi por diversas vezes modificado. Entretanto, a sua redação original incluía a atividade econômica com o código 5191-8/00 – comércio atacadista de mercadorias em geral. Nesta ocasião, não havia restrição a produtos, bastando que as saídas internas de mercadorias fossem efetuadas por estabelecimentos, sob o código de atividade econômica constantes do anexo único que integra o referido Decreto. Esta redação (original) teve efeitos até 26/12/2002, quando, através do Decreto nº 8.409/02 (efeitos de 27/12/02 até 31/12/02), o benefício de redução de base de cálculo de 41,176% passou a ser condicionado à lista de mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes dos itens 1 a 16 do citado anexo, o que na prática excluiria o autuado do tratamento tributário privilegiado, cuja atividade estava contemplada no item 17.*

*A partir de 01.01.03, a redação de caput do mencionado dispositivo passou a ser anunciado pelo Decreto 8.435/03, apenas para ajustes no texto sem alteração que pudesse repercutir na realidade tributária do autuado.*

*Assim, não poderia o contribuinte beneficiar-se da redução da base de cálculo, nas condições dispostas no Decreto 7.799/00, sua atividade não estava relacionada nos itens 1 a 16, tendo em vista que a atividade de comércio atacadista de mercadorias em geral com predominância em produtos alimentícios, estava contemplada no Anexo Único do Dec. 7.799/00, no item 17, sob CNAE FISCAL 5191-8/00 (Decreto 8409/02, a partir de 27.12.02) e CNAE FISCAL 4691-5/00 (Decreto 10.316/07, a partir de 12.04.07).*

*Porém, este decreto sofreu nova modificação. Com a alteração dada pelo Decreto nº 8.969/04 (art. 7º), de 12/2/2004, a legislação baiana convalidou as referidas operações dos itens 1 a 17 do anexo único do Decreto nº 7.799/00 (original), quando estabeleceu que se aplicam as regras vigentes na legislação à data da assinatura dos respectivos termos de acordo até 31 de janeiro de 2004. Para melhor clareza, transcrevo a redação do citado art. 7º, do Decreto nº 8.969/04, não se podendo deduzir, como afirmaram os Auditores, que já se havia operado a exclusão do regime por força do Decreto 8.409/02.*

*Art. 7º Para os atacadistas já habilitados ao tratamento previsto no Decreto nº 7.799, de 09 de maio de 2000, com os códigos de atividade constantes nos itens 1 a 17 do Anexo único, aplicam-se as regras vigentes na legislação à data da assinatura dos respectivos termos de acordo, inclusive nas operações com as mercadorias relacionadas aos códigos de atividade econômica 5149-7/01 e 5149-7/07, ocorridos até 31 de janeiro de 2004.*

*Assim, considerando que a exigência em questão se refere ao exercício de 2005, quando em vigor os efeitos do Decreto Estadual 8.969/04, o benefício fiscal da redução da base de cálculo previsto no Decreto nº 7.799/00, aplica-se aos produtos comercializados pelo autuado, sem restrições, considerando que as disposições do Decreto alterador, em seu art. 7º, garantiu a aplicação das regras vigentes na legislação à data da assinatura dos respectivos termos de acordo, até 31 de janeiro de 2004.*

*Cabe ainda ressaltar que não foi desobedecida a condição exigida no sentido de que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, no caso do autuado, ao percentual de 50% do faturamento (art. 1º, IV), considerando que a receita do contribuinte no exercício anterior foi superior a R\$ 45.000.000,00 - quarenta e cinco milhões de reais, (fl. 343). Índice mensal foi atingido apesar do cálculo equivocado procedido pelos Auditores, conforme demonstram as planilhas de fls. 304/327, além do demonstrativo de fl. 344.*

*Concluo, portanto, que o art. 7º, Decreto 8.969/04, garantiu o direito de o autuado continuar utilizando as prerrogativas da redução da base de cálculo presente no Termo de Acordo de Atacadistas de Decreto 7.799/00, o que fulmina a pretensão fiscal, nesse item. Como, aliás, é também nesse sentido Decisão da 2ª. Câmara de julgamento desse Conselho no Acórdão C/JF 0461-12/05.”*

Em relação às infrações 3 a 5, oriundas do levantamento quantitativo de estoques, os julgadores de primeiro grau proferiram o seguinte Voto:

*“As infrações 3, 4 e 5 foram discutidas inicialmente de forma global porque originadas do mesmo LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE DE MERCADORIAS EM EXERCÍCIO FECHADO, a partir das informações contidas nos arquivos magnéticos fornecidos pelo próprio autuado, em cotejo com a sua escrita fiscal, sendo constatado, a final, omissão de entradas de mercadorias tributadas, conforme demonstrado às fls. 301/636, com diversas repercussões tributárias tratadas em cada uma das infrações retro mencionada.*

*Na infração 03, a exigência é para falta de recolhimento de ICMS relativo a operações de saída de mercadorias não declaradas com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as citadas entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas.*

*As mercadorias objeto do presente levantamento são originadas de levantamento quantitativo de mercadorias, dentre aquelas excluídas do regime da substituição tributária, por força do Decreto 9.547/05, com efeito a partir de 01.10.05 e relacionadas na planilha 14 (fls. 302A/305A).*

*Foram selecionados neste item 11 produtos (bebidas alcoólicas) que o Estado da Bahia retirou da substituição tributária interna, antes, classificados no item 2, art. 353, II, RICMS BA, passando para o regime convencional de tributação, a partir de 01.10.05. Isto também explica o fato do levantamento corresponder ao período outubro/dezembro-05. Todos os documentos que dão suporte ao presente levantamento estão apensos aos autos às fls. 302 A /369, culminado com a presunção legal da ausência de pagamento de ICMS na ordem de R\$ 236.305,92.*

*Na infração 04, a exigência é para falta de recolhimento de ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entrada como de saída, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.*

*Foram feitos levantamentos para os exercícios 2005 e 2006, considerando as mercadorias constantes nos arquivos magnéticos enviados pelo próprio autuado.*

*No exercício 2005, nesse item, foram consideradas mercadorias do regime normal de apuração de ICMS (excluindo as de substituição tributária, tendo sido apurado inicialmente tanto omissão de saídas (planilha 17 fls. 393 A/ 409 A) como de entradas (planilha 16 fls. 410 A / 423 A) prevalecendo a omissão de entrada por ser a de maior expressão monetária, sendo cabível a exigência do ICMS a título de presunção de receitas relativas a operações não contabilizadas, de acordo com o disposto nos artigos 13 e 14 da Portaria 445/98. Para o exercício de 2006 valem as mesmas considerações feitas para esta infração e os documentos que comprovam a existência da infração estão apensos ao processo, fls. 637/807.*

*Enfim, na infração 05, a exigência é para falta de recolhimento de ICMS devido por antecipação em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado através do mesmo levantamento quantitativo de mercadoria e sendo também constatada omissão de entrada das mercadorias sujeitas ao referido regime.*

*Para o exercício 2005, tais mercadorias foram relacionadas no demonstrativo - planilha 18 (fl. 487 / 489); exercício 2006, ditas mercadorias foram relacionadas nas fls. 815 / 816. Oportuno observar que nesse levantamento de 2005 não foram consideradas as mercadorias constantes da infração 03 e que o ICMS-ST por antecipação, responsabilidade do próprio sujeito passivo, foi apurado em função do valor acrescido de acordo com o percentual de margem de valor agregado (MVA) de cada produto, subtraído da parcela equivalente ao crédito fiscal, conforme indica a Portaria 445/98 (art. 10, I, “b”).*

*Há de ser destacado que o autuado limitou-se a alegar que não ocorreu a falta de registro de notas fiscais, porque grande parte das mercadorias foi devolvida aos fornecedores, sem jamais ter dado entrada no estabelecimento. Não foram sequer comercializadas. Noutros casos, que o produto foi entregue em local diverso.*

*Todo o procedimento fiscal referente às infrações em comento foi lastreado em uma série de planilhas, demonstrativos, cópias de documentos que culminaram no LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE DE MERCADORIAS, devidamente cotejados com os arquivos magnéticos do próprio contribuinte e com os lançamentos registrados em sua escrita fiscal. As diferenças verificadas fizeram presumir a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento de imposto correspondente, sem que o autuado apresentasse quaisquer provas em contrário, limitando-se a afirmar o não cometimento das infrações.*

*No caso em concreto, autoriza a lei, a inversão do ônus de prova, cabendo ao autuado comprovar a improcedência com provas capazes de elidir a presunção fiscal (art.4º, § 4º Lei nº 7.014/96), do que em nenhum momento se ocupou o autuado.*

*Ressalto que, conforme disposto no art. 123 do RPAF BA (Dec. 7.629/99), é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações. Como a empresa recebeu cópia de todos os demonstrativos elaborados pela fiscalização, conforme recibo apostos nos mesmos, prometeu juntar documentos para comprovar a regularidade das infrações 3, 4 e 5, fato que não ocorreu nem no momento que apresentou defesa, nem em momento posterior, implica em mera negativa de cometimento da infração, o que a luz do art. 143 do RPAF/BA não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto.*

*Assim, as infrações restaram integralmente caracterizadas nos exatos valores como apurados no presente Auto de Infração: Infração 03 – R\$ 235.305,92; Infração 04 – R\$ 402.879,85; Infração 05 – R\$ 79.965,91.”*

Inconformado com a Decisão proferida em primeiro grau administrativo, o sujeito passivo ingressou com Recurso Voluntário, se insurgindo, contra as infrações 1, 3, 4 e 5.

Com relação à infração 1, sustenta que a exigência não pode prosperar, isto porque o benefício previsto no Decreto nº 7.826/00, na forma em que está sendo aplicado ofende o artigo 152 da CF e art. 11, CTN.

Alega que o texto original do Decreto Estadual previa a redução para todas as operações com leite. Diz que tal discriminação não pode ser posta em prática, razão pela qual a exigência deve ser julgada improcedente. Para fundamentar as suas alegações cita trecho da Decisão judicial proferida no corpo dos autos da Ação Anulatória de Débito Fiscal nº 984438 da 10ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, DJ 25.03.08, bem como Ementas de Julgados de STF e trechos de doutrina.

As infrações 3, 4 e 5 são contestadas conjuntamente. Aduz o sujeito passivo que os documentos fiscais do recorrente deveriam ser analisados por um perito contábil, oportunidade que seria possível demonstrar que o autuado contabilizou as entradas e as saídas das referidas mercadorias, por manter controle efetivo e eficaz de todas as entradas e saídas de mercadorias em seu estabelecimento.

Sustenta que a conclusão da fiscalização de que o recorrente comercializou mercadorias sem a emissão de nota fiscal, para poder ter recursos suficientes para adquirir mercadorias, cujas operações de entradas também não teriam sido escrituradas, seria um absurdo, diante do porte da empresa em questão.

Diz que a acusação de falta de registro de notas fiscais não pode prosperar, visto que grande parte das mercadorias remetidas ao recorrente ou foram devolvidas a seus fornecedores ou foram entregues para outras empresas, em que pese conste o nome do autuado nas referidas notas fiscais. Desta forma, nunca deram entrada no seu estabelecimento e, conseqüentemente, não foram comercializadas, motivo pelo qual não foi emitida nota fiscal de saídas.

Aduz que não existem provas capazes de caracterizar a entrada de produtos sem a escrituração das notas fiscais de entrada e, conseqüentemente, não há provas de que essas mercadorias saíram do estabelecimento do recorrente desacompanhadas do respectivo documento fiscal.

Argumenta que a fiscalização, a fim de dar maior segurança ao seu trabalho, deveria anexar aos autos, cópia dos controles de estoque pelos quais considera que teria havido alteração da quantidade de produtos sem a respectiva emissão da documentação fiscal.

Assevera que a infração não pode ser mantida, isto porque não consta nos autos, a especificação de quais foram às operações realizadas anteriormente, e que, cujos recursos foram usados na compra de mercadorias que também não foram devidamente contabilizadas.

Ao final de seu Recurso Voluntário requer *“que seja dado provimento a este Recurso Voluntário, para que (i) seja determinada a conversão do julgamento em diligência, a fim de que produza prova pericial, com o fim de demonstrar a regularidade na escrituração contábil e dos procedimentos utilizados pelo recorrente, sob pena de cerceamento de defesa, e (ii) se julgue improcedente o Auto de Infração e se determine o cancelamento da exigência fiscal decorrente. Caso assim não se entenda por bem, pleiteia o recorrente seja determinada a relevação ou redução das multas aplicadas, pelos motivos expostos, como medida de necessária e irrestrita justiça.”*

A PGE/PROFIS, exarou Parecer opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, aduzindo, inicialmente que não compete ao CONSEF a apreciação da arguição de inconstitucionalidade do Decreto nº 7.826/00, conforme estabelece o art. 167, I, do RPAF/BA e que a infração 1 encontra-se correta, uma vez que *“de acordo com a norma tributária atinente à espécie, o contribuinte só*

*poderia beneficiar-se da redução da base de cálculo nas operações de saídas internas de leite de fabricação interna.”*

Quanto às infrações (3, 4 e 5), aduziu que o contribuinte ao se insurgir contra as mesmas deveria trazer provas do alegado e não simplesmente negar a ocorrência dos fatos. Afirmou que a fiscalização foi realizada através de roteiros de auditoria específicos, baseados em documentos e informações fornecidos pelo próprio recorrente através de seu arquivo magnético, devidamente cotejados com os lançamentos de sua escrita fiscal, aonde foi constatada a omissão de entradas/saídas de mercadorias, o que autorizou a presunção de ocorrência de operações ou prestações tributáveis sem o pagamento do imposto.

Argumentou que a presunção aplicada na fiscalização encontra-se legalmente prevista no § 4.º do art. 4.º, da Lei do ICMS, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência da mesma.

No que concerne à perícia solicitada, diz que a mesma, fica prejudicada em face de que os documentos a serem periciados seriam aqueles mesmos já insertos nos autos, que inclusive não foram objetos de impugnação.

## VOTO

O presente Auto de Infração imputa ao recorrente o cometimento de 5 infrações à legislação do ICMS deste Estado. O sujeito passivo se insurgiu contra o mesmo e obteve procedência parcial do seu pedido, tendo a infração 2 sido julgada insubsistente. Por conta da referida Decisão foi interposto Recurso Voluntário, no tocante às infrações 1, 3, 4 e 5, e de ofício em relação ao item 2 do lançamento fiscal.

No seu Recurso Voluntário o autuado se insurge contra a presunção legal levada a efeito pelo fiscal autuante, aduzindo que a mesma lhe importou em elevada punição, violando, consequentemente os princípios da legalidade e moralidade administrativa. Requereu, ao final a realização de perícia para comprovar as suas alegações, e caso tal pedido não fosse acolhido pugnou pelo Provimento do Recurso Voluntário.

Inicialmente, venho afastar o pedido de perícia, vez que o sujeito passivo, em ambas as instâncias administrativas, não trouxe qualquer argumento ou elemento de prova que pudesse confrontar com as planilhas existentes nos autos.

Analisando o Auto de Infração, pode-se concluir que as alegações defensivas não merecem ser acolhidas. A presunção legal que lastreou as imputações fiscais encontra-se devidamente legalizada no art. 4º da Lei nº 7.014/96, e tem o condão de se inverter o ônus da prova naquelas hipóteses em que não é possível realizar a fiscalização nos moldes normais. No presente caso, caberia ao Autuado, para elidir a presunção legal, comprovar que os fatos a ele imputados não ocorreram e não, apenas, negar o cometimento da infração ou aduzir que a mesma fere princípios constitucionais. Desta forma, afasto a preliminar suscitada pelo contribuinte.

No que se refere à inobservância da interpretação mais favorável ao contribuinte pelos julgadores de Primeira Instância administrativa, também não merece acolhimento. Como é de sabença notória o princípio da interpretação mais benéfica, prevista no art. 112 do CTN apenas deve ser aplicado naqueles casos em que houver dúvida sobre a interpretação da norma, o que incorreu nos presentes autos. Afasto.

A infração 1 acusa o sujeito passivo de ter recolhido ICMS a menos, em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Consta, ainda, na descrição dos fatos que o sujeito passivo utilizou indevidamente o benefício previsto no Decreto Estadual nº 7826/00 nas vendas de leite longa vida.

Inicialmente, cumpre esclarecer que a principal fundamentação trazida pelo sujeito passivo, de que a limitação do benefício da redução da base de cálculo em relação às mercadorias produzidas neste Estado é inconstitucional, não é da competência deste Órgão julgador, conforme previsão

expressa do art. 167, I, do RPAF/BA.

Analizando a infração, nos limites da minha competência, constato que ela se encontra correta, uma vez que restou suficientemente comprovado que o sujeito passivo, de fato, utilizou indevidamente o benefício previsto no Decreto Estadual nº 7826/00 nas vendas de leite longa vida, em relação às mercadorias produzidas fora do Estado da Bahia, tanto que o mesmo não nega tal fato.

Estando comprovado que o referido decreto encontra-se vigente e que o sujeito passivo utilizou o benefício de forma indevida, mantenho a infração imputada.

Quanto às infrações 3, 4 e 5, o qual se refere ao levantamento quantitativo de estoques, trata-se de matéria de prova. O sujeito passivo, tanto na sua impugnação, quanto no seu Recurso voluntário não trouxe qualquer elemento de prova que pudesse elidir as infrações imputadas.

A infração 3 foi baseada na comprovação da falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado.

Analizando as provas contidas nos autos, pode-se concluir que a mesma restou suficientemente comprovada pelo fato de que o sujeito passivo não conseguiu demonstrar que efetuou o recolhimento do imposto na forma prevista em lei. Ressalte-se que as mercadorias objeto desta autuação tratam-se de bebidas alcoólicas, que foram excluídas do regime da substituição tributária a partir do mês de outubro de 2005 e o material que embasou a autuação fiscal encontra-se evidenciado nas fls. 302/369 dos autos.

A infração 4, acusa o recorrente de falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

Este item do lançamento de ofício deve ser mantido em sua integralidade. Conforme bem destacaram os julgadores *a quo*, o levantamento quantitativo de estoque foi lastreado nas informações fornecidas pelo próprio sujeito passivo através do arquivo magnético. No trabalho fiscal foram apuradas omissões, tanto de saída como de entrada, porém foi exigido imposto das omissões de entrada, vez que estas foram em maior valor monetário.

No que concerne à infração 5, falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentos fiscais, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, em exercício fechado.

No que se refere a esta infração o recorrente não trouxe qualquer argumento que pudesse elidir a presunção legal. Limitou-se, apenas em aduzir que as mercadorias objeto da autuação não ingressaram no seu estabelecimento, motivo pelo qual não efetuou o registro das referidas mercadorias. Desta forma, resta caracterizada a infração.

Quanto ao Recurso de Ofício reparo algum merece a Decisão hostilizada. Como bem destacou o Acórdão proferido “o art. 7º, Decreto 8.969/04, garantiu o direito de o autuado continuar utilizando as prerrogativas da redução da base de cálculo presente no Termo de Acordo de

*Atacadistas de Decreto nº 7.799/00, o que fulmina a pretensão fiscal, nesse item.”*

Cumprе destacar que esta CJF analisando um caso semelhante proferiu o Acórdão CJF 0461-12/05.

**“EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. a) REDUÇÃO INDEVIDA. a.1) LEITE PRODUZIDO EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO.** A redução de base de cálculo prevista no Decreto nº 7.826 é relativa às operações de saídas internas de leite de gado (leite tipo Longa Vida), fabricado neste Estado. **Infração mantida. a.2) ÓLEO DE SOJA/AZEITE DE OLIVA.** O benefício da redução de base de cálculo previsto no art. 87, VII, do RICMS/97, refere-se a óleo refinado de soja (NBM/SH 150790.10). **Infração comprovada. b) ERRO NA DETERMINAÇÃO. APLICAÇÃO DO DECRETO Nº 7.799/00.** A partir de 01/01/03, o legislador restringiu as mercadorias, com base nas atividades relacionadas nos itens 1 a 16 do Anexo Único do referido Decreto. No entanto, com a edição do Decreto nº 8.969/04 de 12/2/2004, foram re-convалиdadas as operações da atividade relacionada no item 17 para aqueles atacadistas que haviam assinado Termo de Acordo até 26/12/2002. **Infração insubsistente. 2. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. RAÇÃO PARA ANIMAIS.** Infração comprovada. **3. CRÉDITO FISCAL. 3.1. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL RELATIVO ÀS ENTRADAS CUJAS SAÍDAS FORAM OBJETO DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. a) ÓLEO DE SOJA. b) LEITE.** Não existe previsão legal para que se exija o estorno do crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias cuja saída posterior esteja amparada por redução de base de cálculo. **Infração não caracterizada. 4. MATERIAL PARA USO E CONSUMO.** Infração comprovada. Não acolhidas as alegações de decadência de parte dos lançamentos e de inconstitucionalidade de dispositivos legais. Mantida a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO.** Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO.** Decisão não unânime.” (CONSEF/BA – Recurso Voluntário e de Ofício. Rel. Tolstoi Seara Nolasco).

Diante do exposto, voto no sentido de NÃO DAR PROVIMENTO aos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206826.0001/08-2, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.032.529,59**, acrescido das multas de 60% sobre R\$393.343,82 e 70% sobre R\$639.185,77, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d” e III da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais, representando-se à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal, com vistas a apurar a diferença do imposto apontada na revisão procedida quando da realização de diligência, no tocante à infração 05 (exercício de 2002), conforme art. 156 do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

MÁRCIO MEDEIROS BASTOS – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS