

**PROCESSO** - A. I. Nº 279459.0008/11-4  
**RECORRENTE** - MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF Nº 0212-02/12  
**ORIGEM** - IFEP – COMÉRCIO  
**INTERNET** - 27/12/2013

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0422-11/13

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO E NÃO INCIDÊNCIA. **b)** FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. POR ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. **a)** RECOLHIMENTO A MENOR. **b)** FALTA DE PAGAMENTO. Razões de apelo restritas as arguição de inconstitucionalidade da legislação baiana. Incompetência do CONSEF para tal expediente. Inteligência do artigo 167, inciso I, do Decreto nº 7.629/99. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatação de irregularidade tributária consistente em omissão de saídas. Razões de fato e fundamentos de direito apresentados desprovidos de documentação probatória. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RESOLUÇÃO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 2ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal proferida em 06/09/2012 que julgou, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/12/2011, com o objetivo de exigir da ora Recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$349.831,21, sob a acusação do cometimento das seguintes infrações:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no total de R\$108.512,04, referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos exercícios de 2007 e 2008, conforme demonstrativo e documento às fls.14 a 31. ANEXO I. Em complemento consta: Contribuinte se creditou de várias mercadorias que tem nas suas saídas redução de 100% na base de cálculo. Essas mercadorias a título de exemplo são: arroz, orégano, feijão, flocão de milho, fubá, peixes, sardinha, etc.
2. Recolhimento a menor do ICMS por antecipação no valor de R\$122.964,45, em razão de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, na qualidade sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos Anexos 69 e 88, no período de fevereiro de 2007 a dezembro de 2008, conforme demonstrativo e documentos às fls.32 a 35. ANEXO II.
3. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$13.329,15, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97, no exercício de 2007, conforme demonstrativos às fls.36 a 38. ANEXO III. Em complemento consta: Contribuinte deixou de fazer a antecipação tributária de algumas mercadorias, tais como, osso de patinho, alcatra, bacon, etc.

4. Deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$44.284,10, relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, no período de janeiro de 2007 a outubro de 2008, conforme demonstrativos às fls.39 a 42. ANEXO IV. Em complemento consta: Contribuinte para algumas mercadorias tais como: produtos de informática e leite tem redução parcial na base de cálculo de suas saídas, resultando um uma carga tributária de 7%.
5. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$60.741,47, relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento na escrita fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, relativo aos exercícios de 2007 e 2008, conforme demonstrativos às fls.43 a 76. ANEXO V. Em complemento consta: Através de levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, detectamos diferenças em algumas mercadorias, refletindo as perdas, roubos, avarias ocorridas durante o exercício e caracterizadas como omissão de saídas.

Concluída a instrução do feito, a 2<sup>a</sup> JJF entendeu por bem, à unanimidade, julgar Procedente o Auto de Infração nos seguintes termos:

#### VOTO

Depois de examinar todos os elementos que integram o presente Auto de Infração constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/97 e com o RPAF-BA/99, ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art.39 do RPAF/99, e os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos levantamentos, demonstrativos e documentos fiscais e CD, constantes às fls.15 a 78, necessárias à demonstração dos fatos arguidos, todos entregues a preposto do contribuinte autuado.

Os citados documentos, representados por demonstrativos, levantamentos, de esclarecimentos, constantes nos autos são suficientemente esclarecedores e servem como elemento de prova das infrações imputadas ao autuado, e permitiram ao sujeito passivo exercer com plenitude o seu direito de defesa apontando eventuais erros no trabalho fiscal.

Portanto, no plano formal, a autuação fiscal está em conformidade com a legislação tributária, não lhe faltando fundamentação legal, visto que os fatos descritos no Auto de Infração estão de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14/03/1997, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96, e acompanhados das respectivas provas representadas por demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, além de cópias de documentos fiscais, necessárias à demonstração dos fatos argüidos.

Em relação às alegações de inconstitucionalidade da Legislação Tributária Estadual, é importante lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da referida legislação, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, inciso I, do RPAF/BA. Portanto, não é esta Junta de Julgamento Fiscal o foro apropriado para a discussão de uma possível ilegalidade de norma tributária estadual, como argüido pelo autuado, cuja jurisprudência e doutrina citadas na defesa não se aplicam aos fatos objeto do presente processo administrativo fiscal.

Quanto ao pedido do autuado de diligência fiscal para a revisão do lançamento, com base no art. 147, inciso I, alínea "b", do RPAF/99, fica indeferido tal pedido, tendo em vista que o pedido do contribuinte foi no sentido de verificação de fatos vinculados à escrituração comercial ou de documentos que estejam de sua posse, e cujas provas poderiam ter sido juntadas aos autos. Além disso, o autuado não apresentou provas de suas alegações, nem justificou impossibilidade de trazer ao processo tais provas.

Sobre a juntada posterior de documentos requerida na peça defensiva, fica indeferido tal pedido, tendo em vista que conforme artigo 123, § 5º, do RPAF/99, in verbis: § 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que: I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; II - se refira a fato ou a direito superveniente; III- se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

No que concerne ao pedido para intimação do sujeito passivo, também em nome do Sr. João Alberto Pereira Lopes Júnior no endereço indicado na peça impugnatória, inexiste óbice a seu atendimento, desde que respeitado o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

Isto posto, passo agora a analisar o mérito das infrações impugnadas.

#### INFRAÇÃO 01

Trata da acusação de apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto (arroz, orégano, feijão, flocão de milho, fubá, peixes, sardinha, etc.), nos exercícios de 2007 e 2008, conforme demonstrativo e documento às fls.14 a 31. ANEXO I.

O autuado não contestou que as mercadorias acima, nas suas saídas tiveram redução de 100% na base de cálculo. Assim, a autuação encontra amparo no artigo 97, inciso I, alínea b”, do RICMS/97, haja vista a vedação expressa quanto a manutenção do crédito fiscal quando as mercadorias forem tributadas com redução de sua base de cálculo, não havendo como ser aplicado o disposto no inciso I, do § 2º, do artigo 155 da CF/88.

Quanto a alegação de que a exigência é totalmente inconstitucional e ilegal, não cabe competência a este órgão julgador administrativo decretar a inconstitucionalidade da legislação estadual, em conformidade com o art. 167, inciso I, do RPAF/BA.

Mantido o lançamento.

#### INFRAÇÕES 02 e 03

Analisarei estes dois itens conjuntamente, pois o débito a eles inerente diz respeito a exigência de imposto por antecipação sobre as aquisições interestaduais de mercadorias relacionadas nos Anexos 69 e 88, do RICMS/97.

A infração 02 faz referência a recolhimento a menos o ICMS por antecipação por erro na determinação da base de cálculo, enquanto que a infração 03, diz respeito à falta de recolhimento do ICMS, por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição.

Nos demonstrativos constantes nos Anexos II e III, fls.32 a 35, e 36 a 38, estão discriminados em cada coluna todos os dados do documento fiscal, bem como, os valores calculados pela fiscalização. Verifico que, no caso do item 02, as diferenças constatadas são decorrentes do fato da fiscalização ter calculado o débito com base em pauta fiscal, por se tratar de produtos resultantes de abate, enquanto que o autuado utilizou como base de cálculo o valor da operação mais a MVA.

O procedimento da fiscalização encontra amparo no artigo 61, inciso VIII, alínea “b”, item “2”, do RICMS/97, que reza que o valor do imposto deve ser calculado com base na pauta fiscal, se este for maior do que o valor da operação acrescido da respectiva MVA.

Desta forma, restando caracterizada a infração de que trata este item, em razão de o autuado não ter obedecido ao dispositivo legal acima citado mantendo o lançamento do item 02.

No tocante ao item 03, pelo que consta no levantamento fiscal, exigência concerne a falta de recolhimento, na qualidade sujeito passivo por substituição tributária, referente às aquisições das seguintes mercadorias: carne bovina e osso, através das notas fiscais relacionadas às fls. 36 a 38.

Neste caso, o sujeito passivo limitou-se a arguir como ilegal e inconstitucional a exigência do recolhimento do ICMS antecipado por substituição tributária, sob o argumento de que a cobrança a exigência fiscal em questão ofende o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, e aos artigos 2º, inciso I, e 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87, de 13/9/1996, que prevêem expressamente que o ICMS incidirá sobre a circulação de mercadorias, considerando-se ocorrido o fato jurídico tributário na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.

Conforme alinhado nas preliminares do presente voto, às autoridades julgadoras administrativas é defeso afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, ou seja, este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, inciso I, do RPAF/BA.

Assim, considerando que está previsto no artigo 353, inciso II, item “9”, do RICMS/97, que “são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado”, nas aquisições interestaduais com produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados, considero que foi correto o procedimento da fiscalização.

Mantidos estes itens da autuação.

#### Infração 04

Aacusação fiscal é de que o contribuinte supra deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS, relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução.

O débito lançado totaliza a cifra de R\$44.284,10, e encontra-se devidamente demonstrado às fls. 40 a 42.

A infração foi enquadrada artigo 100, inciso II, do RICMS/97, in verbis:

RICMS/BA:

Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

II - forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução;

Pelo que se vê, está previsto no citado dispositivo regulamentar, que a constatação de vendas com base de cálculo inferior as de entradas, enseja o estorno do crédito proporcional à redução.

Ao perscrutar as páginas dos autos, mormente, o demonstrativo acostado às folhas 40 a 42, intitulado de "Demonstrativo Débito Relativo Estorno de Crédito Não Realizado", verifico que os valores do imposto a serem estornados encontram-se devidamente discriminados, por produto (produtos de informática e leite em pó), mês a mês, com a identificação das notas fiscais de entradas com o respectivo crédito fiscal utilizado pelo autuado à alíquota de 12%, em contrapartida com a alíquota de 7% utilizada pela fiscalização por ocasião das saídas, apurando-se as diferenças que foram lançadas no auto de infração, relativamente aos anos de 2007 e 2008.

Portanto, a lide cinge-se, basicamente, ao montante a ser estornado nas operações com as mercadorias produtos de informática e leite em pó.

Na peça defensiva o patrono do autuado apenas argumentou que as leis estaduais que vedam a possibilidade de tomar crédito nas operações com produtos da cesta básica e produtos de informática infringem diretamente o princípio constitucional da não-cumulatividade, pois o registro do crédito é constitucional e legal, uma vez que as únicas exceções ao princípio da não-cumulatividade do ICMS são as hipóteses de isenção ou não-incidência, tanto na operação precedente como na posterior, conforme estabelecem as alíneas "a" e "b", do inciso II, do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, concluindo pela inconstitucionalidade da legislação estadual que trata da matéria.

Repto que não cabe competência a esta Junta de Julgamento Fiscal decretar a inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, em conformidade com o art. 167, inciso I, do RPAF/BA.

Em relação às operações com a mercadoria leite em pó, está previsto no artigo 87, inciso XXI, do RICMS/BA, que as operações internas estão beneficiadas pela redução da base de cálculo do imposto em 58,825%, correspondente a uma carga tributária efetiva de 7%, nas aquisições interestaduais oriundas de Estados das regiões Sul e Sudeste, sendo utilizado o crédito fiscal à alíquota de 12%.

Quanto às operações com produtos de informática, o contribuinte também não agiu em conformidade com a regra inserida no RICMS/BA, pois as operações internas estão beneficiadas pela redução da base de cálculo do imposto.

Do que se conclui que a falta de estorno do imposto creditado pelas entradas de mercadorias, cujas saídas são beneficiadas com redução de sua base de cálculo, caracteriza a irregularidade de apropriação indevida de valores a título de crédito do imposto, sempre que a lei determinar que a anulação do crédito seja proporcional ao valor da redução. No presente caso, o patrono do autuado alegou, porém, não demonstrou que não praticou a mencionada conduta antijurídica.

Mantido o lançamento.

## INFRAÇÃO 05

No tocante a este item, o fato descrito no auto de infração faz referência à falta de recolhimento do ICMS, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente, sem o respectivo lançamento na escrita fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque relativo aos exercícios de 2007 e 2008.

Pelo lançamento do item ora em discussão exige-se ICMS, face a constatação de omissão de saídas de mercadorias apurado através de levantamento quantitativo de estoques, e encontra-se devidamente demonstrado às fls.43 a 76, no qual, constam especificadas e relacionadas as quantidades das entradas e das saídas e o número dos respectivos documentos fiscais; os estoques inicial e final, o demonstrativo de estoque, e a demonstração de apuração do débito.

O cálculo do débito da infração foi feito em perfeita conformidade com a Portaria nº 445/98, qual seja, com base nas operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos.

O levantamento que resultou na autuação fiscal é composto de diversos quadros demonstrativos que explicitam todo o trabalho realizado, inclusive por meio de magnético (CD à fl.77), nos quais o Fisco especifica o produto objeto da exigência fiscal, bem como as quantidades, e os demais dados necessários e considerados, e se baseia nas notas fiscais de entradas e saídas, nos livros de Registro de Entradas e Saída, no Registro de Inventário. E, foi com base nesse procedimento que restou constatada de saídas de mercadorias tributadas, sendo exigido o imposto de acordo com o que preceitua a Portaria nº 445/98.

*Portanto, em razão de sua natureza objetiva e matemática, a contestação do levantamento quantitativo deve ser feita mediante indicação precisa dos erros detectados e/ou apresentação de novo levantamento evidenciando e justificando as diferenças encontradas.*

*Desta forma, não acolho o argumento defensivo de que o trabalho está baseado em presunção, pois conforme alinhado acima, o débito lançado foi apurado com base em diferenças de saídas de mercadorias sem a emissão dos respectivos documentos fiscais. Para contraditar o trabalho fiscal, o autuado deveria ter indicado quais quantidades estão erradas através de levantamento no mesmo padrão. Limitou-se a argüições não objetivas, a pretexto de que os produtos passaram na fronteira sem adentrar no seu estabelecimento e/ou entregues em outra localidade; e em outros casos as mercadorias foram devolvidas. Nada disso foi comprovado.*

*Quanto aos números consignados no trabalho fiscal, verifico que o autuado não os questionou, exceto no tocante às situações em que foram compradas mercadorias em “caixas” e vendidas unitariamente. Nesta hipótese, entendo que necessário seria, para comprovar que existem entradas em “caixas” e saídas em “unidades”, que o sujeito passivo trouxesse aos autos, não apenas a demonstração genérica apresentada na defesa, mas um levantamento amparado em documentos fiscais, que comprovasse o efetivamente alegado. Diante da não apresentação desses elementos, bem como, das informações trazidas pelo autuante relativas às distorções de preços entre as entradas e saídas, não evidencia o quanto alegado na peça defensiva.*

*Portanto, os argumentos defensivos foram incapazes para modificar o resultado apurado pela fiscalização, não havendo porque se aplicar o princípio da razoabilidade ao caso em comento.*

*Desta forma, dada a mensurabilidade de que é dotado o levantamento quantitativo por espécie, somente o erro aritmético ou a alocação de valores comprovadamente irreais, podem elidir o feito ou determinar o reajuste do crédito tributário para determinar seu “quantum” real. Em razão de assertiva, os efeitos do referido processo de exame fiscal se quedam apenas à apresentação de prova suficiente capaz de contrariar os dados constantes de sua elaboração. No caso dos autos, restou malograda a iniciativa da defendant, na tentativa de reverter a seu prol o resultado do procedimento, dada a inexistência de prova das alegações que aduziu aos autos.*

*Mantenho o lançamento do item em comento, pois a metodologia de apuração do débito obedeceu ao roteiro de auditoria de estoques, e o débito foi calculado seguindo os procedimentos previstos na Portaria nº 445/98, e consta em cada demonstrativo que o autuado recebeu uma cópia, podendo exercer a ampla defesa e o contraditório.*

*Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, apresentando suas razões de irresignação quanto à manutenção da exigência do crédito tributário.

O Recorrente não aduz preliminares e, no mérito, se limita a reproduzir as razões de defesa aduzidas na oportunidade que apresentou sua impugnação, o que faz com base nas seguintes razões.

Quanto à **Infração 01** – aproveitamento indevido de créditos de ICMS–aduz que o entendimento da fiscalização não pode prosperar, tendo em vista que o direito à manutenção dos créditos decorre do princípio da não cumulatividade do ICMS previsto no inciso I, do § 2º, do artigo 155 da CF/88.

Discorda do posicionamento externado pelo voto condutor do acórdão recorrido no sentido de que o crédito lançado em decorrência da entrada de mercadorias sujeitas à venda posterior com redução de base de cálculo deve ser estornado, por entender que essa exigência é totalmente inconstitucional e ilegal, razão pela qual, inclusive, não se pode cogitar de aplicação de multa pela utilização indevida de créditos, acarretando o cancelamento da exigência fiscal em questão.

Quanto à **Infração 02** – erro na apuração do imposto a ser recolhido por antecipação – protesta pela posterior juntada dos documentos e pela realização de diligência de forma a comprovar que o montante pago está correto. Porém, considera que o tributo exigido por antecipação não se coaduna com o que dispõe a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96. A esse respeito, reporta-se aos argumentos aduzidos para sustentar a improcedência da exigência consubstanciada no item 03 do Auto de Infração.

Quanto à **Infração 03** – exigência da antecipação do pagamento do imposto–considera ilegal e inconstitucional a exigência do recolhimento do ICMS devido por antecipação nas entradas de

mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, argumentando que a exigência fiscal em questão ofende o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, e aos artigos 2º, inciso I, e 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87, de 13.9.1996, que preveem expressamente que o ICMS incidirá sobre a circulação de mercadorias, devendo, para tanto, ser considerado ocorrido o fato jurídico tributário quando da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.

Salienta que não se trata do regime de substituição tributária previsto na legislação complementar e referendado pelo Colendo Supremo Tribunal Federal. Aduz que a exigência fiscal diz respeito ao pagamento do imposto que seria devido apenas quando da saída da mercadoria, não no momento em que esta entra no Estado da Bahia, razão pela qual conclui que a exigência fiscal em questão é ilegal e inconstitucional.

Quanto à **Infração 04** – exigência do estorno dos créditos do imposto, decorrentes de redução da carga tributária do ICMS nas operações de saída com produtos da cesta básica e de informática – se contrapõem ao entendimento da fiscalização, ratificado pela decisão de piso, no sentido de que teria infringido o artigo 100, inciso II, e 124 do RICMS/BA, arguindo que a legislação do Estado da Bahia que regula o tratamento tributário dos produtos com redução da base de cálculo do ICMS e que determina a impossibilidade da tomada dos créditos do imposto ou exige seu estorno, viola a Constituição Federal (“CF”) e a Lei Complementar 87/96 (“LC 87/96”).

Destaca que as únicas exceções ao princípio da não-cumulatividade, possibilitando a exigência de estorno dos créditos de ICMS, são nas hipóteses de operações isentas ou não tributadas pelo ICMS que estão previstas no artigo 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b”, da CF, bem como nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96 (“LC 87/96”).

Salienta que o ICMS é imposto regido pelo princípio constitucional da não-cumulatividade, segundo o qual o contribuinte deverá compensar o que for devido em cada operação com o montante incidente nas operações anteriores, conforme previsto no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Seguindo esta linha de interpretação, sustenta que as mencionadas leis estaduais que vedam a possibilidade de aproveitamento de crédito nas operações com produtos da cesta básica e produtos de informática infringem diretamente o princípio constitucional da não-cumulatividade, uma vez que as únicas exceções ao referido princípio são as hipóteses de isenção ou não-incidência, conforme estabelecem as alíneas “a” e “b”, do inciso II, do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

Afirma que apenas nas situações de isenção ou não-incidência é que o direito ao crédito pode ser vedado, não sendo admitida qualquer outra espécie de vedação, sob pena de ofensa à determinação constitucional.

Ressalta que a legislação baiana padece de inconstitucionalidade e de ilegalidade, porque está pretendendo equiparar a redução da base de cálculo à isenção.

Observa que isenção não se confunde com redução da base de cálculo, pois nesta última o ICMS é efetivamente devido, embora sobre uma base de cálculo reduzida. Diz que a doutrina mais abalizada caminha no sentido de que a isenção consiste num favor fiscal concedido pelo legislador ao contribuinte, que exclui a obrigação tributária. Transcreve trechos de lições de renomados professores de direito tributário.

Além disso, em relação aos créditos decorrentes da venda de produtos da cesta básica, destaca que tais operações são disciplinadas no Convênio ICMS 128/94 que prevê a redução da base de cálculo do imposto, de tal forma que a carga tributária resulte em 7%, e que a redução da alíquota é diferente da isenção e da não-incidência, razão pela qual entende que não há que se falar em estorno de créditos ou impossibilidade de creditamento. Sustenta, finalmente, que existe determinação expressa da legislação determinando a manutenção dos créditos na hipótese de aquisição de produtos da cesta básica, posteriormente revendidos com redução da carga tributária.

Quanto à **Infração 05** – falta de emissão de documentos fiscais e o não pagamento do ICMS, apurado por meio de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias – considera que a autuação fiscal está baseada na mera presunção de que não foram contabilizadas as entradas e as saídas das mercadorias listadas nos demonstrativos, sustentando que isto não ocorreu, tendo em vista que mantém controle efetivo e eficaz de todas as entradas e saídas de mercadorias em seu estabelecimento, bem assim que escritura regularmente suas operações de entrada e saídas.

Diz que a acusação de falta de registro de notas fiscais não pode prosperar, haja vista que grande parte das mercadorias remetidas ao seu estabelecimento pode ter sido devolvida aos fornecedores. Sendo assim, frisa que tais mercadorias jamais deram entrada no seu estabelecimento, razão pela qual nunca foram comercializadas, não havendo, portanto, o dever de emissão das notas fiscais de saída.

Aduz que em outros casos que: **a)** os produtos que supostamente passaram pela fronteira, com destino ao estabelecimento, nunca lhe foram entregues; **b)** embora a nota fiscal tenha indicado o seu estabelecimento como local de entrega, o produto foi entregue em outra localidade; **c)** em algumas situações, a Fiscalização verificou na fronteira que determinado veículo transportaria mercadorias destinadas ao seu estabelecimento, porém, não checou se tais produtos foram efetivamente entregues ao destinatário indicado na nota fiscal e, se foram comercializados por este.

Alega que somente teve conhecimento da chegada desses produtos no Estado da Bahia em face da conferência realizada nas fronteiras do Estado, feita pelos DD. Agentes Fiscais, que possivelmente verificaram a chegada de caminhões com notas fiscais endereçadas ao seu estabelecimento.

Diz que tais produtos nunca foram recebidos, seja porque não chegaram ao seu estabelecimento, seja por terem sido devolvidos a seus respectivos fornecedores. Assim, argumenta que, em que pese a possibilidade de os veículos com produtos supostamente destinados ao seu estabelecimento terem entrado no Estado da Bahia, tais produtos nunca adentraram no estabelecimento autuado, fato que impossibilita a comercialização destes pelo seu estabelecimento.

Esclarece que, em outras situações, utiliza o seguinte procedimento: compra determinadas mercadorias que ingressam em seu estabelecimento em caixas contendo diversas unidades, as quais, são então vendidas inteiras ou desmembradas e as mercadorias vendidas unitariamente, ocorrendo, assim, uma diferença entre o número de mercadorias que deram entrada e de mercadorias que saíram.

Informa que demonstrará, por meio de realização de perícia contábil, que efetuou o registro da entrada e da saída das mercadorias, o que ocasiona a improcedência da exigência fiscal e consequente cancelamento do Auto de Infração em questão.

Prosseguindo, ressalta que as afirmações feitas pela fiscalização D. Fiscalização Estadual, sem o devido suporte fático, violam os princípios da legalidade e da moralidade administrativa. Sustenta que não foi demonstrado inequivocamente que houve a entrada de produtos e sua posterior saída sem o devido registro.

Destaca que em caso de dúvida quanto a fatos e prática de infrações, a interpretação da legislação tributária deve ser feita favoravelmente ao contribuinte, conforme consagrado no artigo 112 do CTN, o que diz não ter sido observado pela fiscalização, pois fundamentou a acusação fiscal em uma presunção *júris tantum*. Sobre esta questão, transcreveu lições de renomados professores de direito tributário, e a jurisprudência do CONSEF/BA, em julgamentos que decidiram pela nulidade do lançamento por falta de demonstração da base de cálculo e por falta de provas.

Aduz que a manutenção deste item, baseada na presunção de que as mercadorias teriam sido recebidas e vendidas sem que tivessem sido contabilizadas corretamente as respectivas operações

acarretam desrespeito ao princípio legal da moralidade, previsto no artigo 37 da Constituição Federal, o que ocasiona a nulidade da exigência fiscal em questão.

Invocou o princípio da verdade material, citando decisões no âmbito administrativo, para requerer a realização de diligência fiscal, com vista a produção de prova pericial, em razão da quantidade de documentos envolvidos, para demonstrar a regularidade de sua escrita fiscal/contábil.

Frisa que o indeferimento do pedido de diligência contábil, nesse caso, lhe impedirá de ter comprovado que seus procedimentos contábeis foram feitos dentro do estabelecido pela legislação, o que acarretará cerceamento de defesa e violação aos artigos 130 e 330, *caput* e inciso I, do CPC.

Ao final, reafirma que mantém controle efetivo e eficaz das entradas e saídas de mercadorias de seu estabelecimento, tendo efetuado o pagamento do imposto devido, e que as infrações imputadas tem base em mera presunção, o que não justifica a autuação fiscal, sendo necessária a aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional.

Protesta pela posterior juntada de documentos e pela realização de diligência contábil, para comprovar a improcedência das exigências fiscais em questão, ressaltando que o contraditório e a ampla defesa são assegurados também no processo administrativo, por força do disposto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, não podendo ser negado o seu direito de comprovar suas alegações, por todos os meios em direito admitidos.

Conclui pleiteando o acolhimento de seu recurso, e o reconhecimento da improcedência do Auto de Infração.

Instada a se manifestar a Nobre Representante da PGE/PROFIS opinou pelo não provimento do recurso por não vislumbrar qualquer mácula ao princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório em razão de o Recorrente ter sido devidamente cientificado de todos os atos e termos que integram o presente PAF.

No mérito, entende que quanto aos itens 1 e 4, não compete ao CONSEF analisar a constitucionalidade da legislação estadual, bem como que é pacífico na doutrina e jurisprudência que a redução da base de cálculo tem natureza de isenção parcial.

Em relação à infração 2, reafirma que não compete ao CONSEF a declaração de inconstitucionalidade de norma vigente e eficaz.

Finalmente, quanto à infração 5, esclarece o Nobre Procurador que o Recorrente não trouxe qualquer lastro fático capaz de elidir a imputação descrita no lançamento, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, estando sua irresignação desprovida de fundamento.

## VOTO

Da análise das peças e documentos que integram o presente PAF, constato que o lançamento de ofício encontra-se revestido de todos os elementos formais e essenciais prescritos pela legislação de regência, notadamente as disposições contidas no art. 39 do RPAF/99.

Quanto ao mérito, verifico que os fundamentos de irresignação submetidos à apreciação desta Câmara são idênticos àqueles aduzidos na peça impugnatória. Não há sequer alteração na ordem dos parágrafos.

Em apertada síntese, as razões de apelo apresentadas podem ser assim expostas:

- i. Alegações de ilegalidades e inconstitucionalidades dos dispositivos constantes na legislação estadual que fundamentaram a exigência – tese arguida quanto às infrações 01, 02, 03 e 04;
- ii. Inexistência das omissões constatadas na Infração 05, que segundo o Recorrente, seriam facilmente constatadas através dos seus documentos fiscais e contábeis em procedimento

de diligência fiscal, cuja realização reiterou seja deferida.

No que se refere às alegadas inconstitucionalidades e ilegalidades da legislação estadual, coaduno com o entendimento externado pelo voto condutor do acórdão recorrido, bem como do opinativo da Procuradoria, no sentido de que falece este órgão julgador de competência para reconhecer a inconstitucionalidade dos dispositivos legais citados como infringidos, em conformidade com o art. 167, inc. I, do RPAF/BA.

Outrossim, quanto à alegada necessidade de revisão fiscal e diligência para apurar a inexistência das omissões de saídas na Infração 05, também entendo não assistir razão ao Recorrente.

Em sua peça recursal alega o Recorrente que todas as provas da inexistência das referidas omissões seriam facilmente verificáveis através da análise de documentos integrantes de suas escritas contábil e comercial que estão em sua posse, mas que em momento algum foram carreadas aos autos.

Verifico que o preposto autuante foi extremamente diligente, possibilitando ao Recorrente a juntada e apresentação de documentos em diversas oportunidades, e assim não o fez. Tais fatos podem ser constatados através da troca de e-mails constante nas fls. 71 a 76. Houve, inclusive, e a pedido do autuado, prorrogação de prazo para a apresentação de documentos, bem como o encaminhamento prévio dos demonstrativos para que este pudesse se manifestar antes da lavratura do referido Auto de Infração.

Ademais, mesmo após a referida lavratura, e até o presente momento, o Recorrente não procedeu à juntada de nenhum documento, não passando as suas razões de apelo de meras alegações desprovidas de suporte fático.

Nessa esteira, considerando que o Recorrente não trouxe em sua peça recursal quaisquer argumentos de fato ou fundamentos de direito que já não tenham sido exaustivamente apreciados pela 2ª JJF, bem assim que a teor do quanto previsto nos artigos 143 do RPAF, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, mantendo a Decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos.

Ante ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo integralmente a decisão proferida pela 2ª JJF, para julgar totalmente Procedente o auto de lançamento de ofício.

## RESOLUÇÃO

Acordam os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida para julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279459.0008/11-4, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 349.831,21**, acrescido das multas de 60%, sobre R\$289.089,74 e 70% sobre R\$60.741,47, previstas no art. 42, II, alíneas “a”, “e” e “f”, VII, alíneas “a” e “b” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de dezembro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – RELATORA

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS