

**A. I. N °** - 206826.0005/08-8  
**AUTUADO** - MAKRO ATACADISTA S/A  
**AUTUANTES** - JOSÉ VICENTE NETO e ADEMILSON BARNABÉ SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 27.11.08

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACORDÃO JJF Nº 0355-04/08

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS COM SAÍDA NÃO TRIBUTADA [ISENTA E COM REDUÇÃO DE 100% NA BASE DE CÁLCULO]. **b)** MERCADORIAS QUE NÃO ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO. **c)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **d)** LANÇAMENTO DO DOCUMENTO EM DUPLICIDADE. Não juntado ao processo os documentos fiscais que comprovassem a regularidade das operações. Infrações não elididas. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. MERCADORIA NÃO COMTEMPLADA COM REDUÇÃO [ESTABILIZADOR]. Restou comprovador que o produto é beneficiado com a redução da base de cálculo, conforme previsto na legislação do imposto. Infração insubsistente. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. MERCADORIA REMETIDA PARA OUTRO ESTADO. Infração não impugnada. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 31/03/08, exige ICMS no valor de R\$71.487,11 acrescido das multas de 60% e 150%, em decorrência das seguintes infrações:

01. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto (e com redução de 100% da base/cálculo) - R\$45.729,82.
02. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado - R\$17.783,86.
03. Recolheu a menos o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, relativo ao produto estabilizador não contemplado com este benefício - R\$3.170,01.
04. Recolheu a menos o ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, por ocasião de transferências para outros estados da Federação, tendo sido aplicada alíquota de 7% em vez de 12% - R\$277,71.
05. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária - R\$2.538,13.
06. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento em duplicidade no livro Registro de Entradas - R\$1.987,58.

O autuado, através de seu representante legalmente constituído em sua impugnação (fls. 316 a 325), inicialmente discorre sobre a autuação e diz que as infrações apontadas não podem prosperar pelos motivos que passou a expor.

Com relação às infrações 1, 2, 4 e 6, afirma que “está realizando busca em seus registros fiscais para tentar localizar as primeiras vias das notas fiscais que embasaram o aproveitamento dos créditos”, e desde já, protesta por sua posterior juntada ao processo.

Argumenta que mesmo que as primeiras vias não sejam localizadas, não pode ser punida pela utilização irregular do crédito fiscal, visto que está embasado em elementos que permitem a verificação da efetiva entrada da mercadoria.

Relativamente à infração 3, alega que tem como atividade o comércio atacadista em geral (classificação 5191-8/00) e que a fiscalização equivocou-se ao não considerar que as mercadorias objeto da autuação não estão contempladas com o benefício da redução da base de cálculo.

Esclarece que com a edição do Dec. 8.969/04, o seu art. 7º estabeleceu que para os atacadistas que estivessem habilitados ao tratamento previsto no Dec. 7.799/00, com códigos de atividades constantes dos itens 1 a 17, aplicavam-se as regras vigentes na data da assinatura do Termo de Acordo, situação esta que se aplica ao seu negócio. Afirma que os autuantes se equivocaram quando afirmaram que só não poderiam ser aplicados os benefícios às mercadorias listadas no novo Decreto que se aplica apenas para quem ainda não tinha assinado um Termo de Acordo.

Com relação à infração 5, diz que “tais operações foram efetuadas entre a Requerente e consumidores finais dos produtos comercializados” e não há de se exigir ICMS antecipado. Afirma que a fiscalização limitou-se a apurar se houve ou não retenção do imposto, sem sequer certificar-se da obrigatoriedade da retenção e recolhimento antecipado do imposto e não há prova de que as mercadorias foram destinadas a consumidores finais. Requer a sua improcedência.

Com relação à multa aplicada de 150%, alega que o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção de ato ilícito e não pode ser utilizado para punir o contribuinte e sim para desestimular o comportamento ilícito, que entende não ter ocorrido no caso em tela.

Alega que na situação presente “não houve falta de recolhimento de imposto... ou ... causado danos ao Erário Público e que justificasse a aplicação de penalidade tão abusiva”, visto que pagou o imposto relativo as notas fiscais objeto das operações que culminaram na autuação.

Transcreve parte de texto de autoria dos professores Hely Lopes e Celso Antônio Bandeira de Mello, acerca da discricionariedade, confisco, desvio de finalidade na aplicação de sanção proporcional a infração. Cita decisão do STF na Apelação Cível 66.659/RJ, na qual se reconheceu desproporcionalidade entre as circunstâncias do fato ensejador da punição e a multa imposta.

Transcreve ainda, a decisão contida no Acórdão do julgamento pelo STF, da ADIn 551/RJ, que decidiu pela inconstitucionalidade da lei estadual do Rio de Janeiro, com a aplicação de multa com porcentual de 200%. Conclui que a multa aplicada no Auto de Infração é abusiva, desproporcional, configura confisco, por desvio de finalidade. Requer que o débito decorrente seja desconstituído, sob pena de violação do art. 150, IV da Constituição Federal.

Por fim, conclui dizendo que está providenciando busca em seus registros para localizar documentos e mesmo que não sejam localizados, entende que apurou corretamente os créditos fiscais aproveitados; não justifica que não pudesse aproveitar os benefícios previstos no art. 1º, IV do Dec. 7.799/00; não há prova de que na infração 5, que as mercadorias não foram destinadas a consumidores finais e que a penalidade de “250%” imposta em relação à infração 2 é abusiva, desproporcional e confiscatória. Requer a nulidade da autuação e se não reconhecida, a sua improcedência.

Os autuantes, na informação fiscal prestada às fls. 375 a 377, inicialmente discorrem sobre o Auto de Infração e defesa. Ressaltam que em nenhum momento foram questionados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao processo.

Com relação às infrações 1, 2, 4 e 6, dizem que a defesa limitou-se a relatar que iria realizar busca das primeiras vias dos documentos fiscais que embasaram o aproveitamento dos créditos fiscais,

que não foram apresentadas. Afirmam que o autuado se faz de desentendido para protelar o pagamento do imposto. Informam que, a pedido da empresa, foram lavrados dois autos e este correspondia às infrações que seriam reconhecidas e recolhidas.

Com relação à infração 1, afirmam que nas planilhas juntadas às fls. 83 a 92, foram relacionadas mercadorias adquiridas que foram beneficiadas com isenção do ICMS, tendo sido escriturado indevidamente os créditos fiscais no livro de Registro de Entrada e que não houve questionamento na defesa.

No que se refere à infração 2, conforme planilha e documentos juntados às fls. 141 a 273, a empresa utilizou créditos fiscais constantes de notas fiscais relativos a mercadorias “que por motivos desconhecidos não ingressavam no estabelecimento”, e que este procedimento justificaria o estorno dos produtos faltantes, fato que não ocorreu.

Relativamente à infração 3, a empresa utilizou redução da base de cálculo nas vendas de estabilizadores, que não é previsto no art. 87 do RICMS/BA, conforme planilhas juntadas às fls. 273 a 277 (exercício de 2005) e 280 (exercício de 2006). Afirmam que a referência na defesa ao Dec. 7.799/00 não se relaciona com o lançamento em questão.

No tocante à infração 4, incluído no bojo dos créditos indevidos contestados em bloco pelo autuado, afirmam que não tem nada a ver com o crédito reclamado relativo a erro na aplicação nas operações de transferências interestaduais, conforme planilha à fl. 283.

Quanto à infração 5, afirmam que o impugnante equivocou-se ao declarar que deixou de fazer retenção nas vendas a consumidores finais, que de fato se trata de crédito de mercadoria adquirida que é enquadrada no regime de substituição tributária, conforme planilha às fls. 23, 285, 290, 308, 309 e cópias das notas fiscais das mercadorias que originaram os créditos contestados.

A infração 6, relativa a crédito fiscal utilizado em duplicidade, incluída na defesa no bloco de créditos indevidos, que afirmou comprovar sua regularidade posteriormente, afirmam que os créditos fiscais reclamados foram relacionados na planilha juntada à fl. 311 e não tendo apresentado qualquer prova na defesa, não deve prosperar sua contestação.

Por fim, afirmam que a defesa apresentada é frágil, tendo contestado as infrações sem apresentar comprovações. Requer a procedência total da autuação.

## VOTO

O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob alegação de que a multa aplicada é desproporcional à infração imputada e é confiscatória. Observo que o Auto de Infração foi lavrado para exigência de tributos, com indicação dos elementos constitutivos (sujeito ativo, descrição dos fatos, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa, total do débito, dispositivos infringidos), em conformidade com os artigos 38 a 41 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99). O contribuinte entendeu e se defendeu do que foi acusado e não vislumbro inobservâncias formais que conduza a sua nulidade, visto que contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, nos termos do art. 18, § 1º do RPAF/BA.

No mérito o Auto de Infração exige ICMS a título de utilização indevida de crédito fiscal, aplicação incorreta de alíquota e utilização indevida de redução de base de cálculo.

Com relação às infrações 1, 2, 4 e 6, na defesa apresentada o impugnante afirmou que estava procedendo busca para localizar as primeiras vias das notas fiscais, que utilizou os créditos e prometeu juntar ao processo.

Verifico que conforme ressaltado pelos autuantes, relativo à infração 1, as planilhas juntadas às fls. 83 a 92, demonstram que a empresa se creditou do ICMS relativo às aquisições de mercadorias cuja base de cálculo é reduzida em 100% (feijão, fubá, farinha de milho, sal, arroz, flocos de milho, etc.) e isento nas operações internas (corvina), restou comprovado que foi utilizado

incorretamente o crédito fiscal (art. 97, I do RICMS/BA). Na defesa apresentada, o autuado alegou regularidade da operação, mas não comprovou ter efetuado os estornos de créditos fiscais para regularizar a utilização do crédito fiscal que foi escriturado indevidamente.

Relativamente à infração 2, os autuantes juntaram demonstrativos às fls. 141 a 143, nos quais indicaram por nota fiscal os “créditos utilizados indevidamente referente a mercadorias faltantes do declarado na Nota Fiscal, conforme Xerox em anexo”. Juntaram também às fls. 144 a 273, cópias das notas fiscais e documento de controle interno, a exemplo do juntado à fl. 146, no qual indica “Aviso de Diferença” relativo a mercadorias recebidas.

Logo, se a mercadoria não foi recebida, não se justifica a utilização do crédito fiscal correspondente, ou como ressaltado pelos autuantes, se utilizado o crédito integral da nota fiscal, deveria ter sido estornado o crédito relativo aos produtos faltantes das notas fiscais de aquisição de mercadorias, fato que não ocorreu.

No que se refere à infração 4, conforme planilha à fl. 283, a empresa transferiu mercadoria (Monitor de 17”) de outro Estado e aplicou alíquota de 7%, quando o correto seria a aplicação da alíquota de 12% (art. 50, II do RICMS/BA). Diante da acusação, o autuado recebeu cópia do demonstrativo, conforme assinatura aposta no documento juntado à fl. 283 e não apresentou qualquer prova, para provar a regularidade da infração que lhe foi imputada.

Vale ressaltar que as operações com equipamentos de informática, há previsão de redução de base de cálculo que se aplica às operações internas, que não é o caso da infração em questão. Portanto, correto o procedimento fiscal.

Com relação à infração 5, na defesa o autuado alegou que não cabia a retenção do imposto, sem certificar-se de sua obrigatoriedade, por se tratar de vendas a consumidores finais, o que foi contestado pelos autuantes na informação fiscal. Constatado que de acordo com as planilhas juntadas pelos autuantes às fls. 285/290 e 308/309, se tratam de aquisição de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (aves e derivados), de acordo com as cópias das notas fiscais (fls. 291/306).

Logo, houve um equívoco por parte do defendente, ao afirmar que se trata de dispensa de retenção, por serem as mercadorias destinadas a consumidores finais, visto que os documentos juntados ao processo indicam que foi utilizado indevidamente crédito fiscal relativo a mercadorias adquiridas que tiveram o imposto retido na fonte, por serem enquadradas no regime de substituição tributária. Portanto, vedada a utilização do crédito fiscal e correto o procedimento fiscal.

Com relação à infração 6, relativa a crédito fiscal utilizado em duplicidade, na defesa apresentada foi alegado a sua regularidade, afirmando que seria comprovado posteriormente, fato que não ocorreu. Verifico que conforme demonstrativo à fl. 311, os autuantes relacionaram as notas fiscais 1011 e 329348 que foram escrituradas em duplicidade nos meses de janeiro/fevereiro e setembro/outubro. Como o demonstrativo elaborado pelos autuantes indica às folhas do livro de Registro de Entrada do próprio estabelecimento onde foram registrados em duplicidade os créditos fiscais, relativos a dois documentos, caberia ao impugnante comprovar a regularidade das operações, fato que não ocorreu, motivo pelo qual deve ser mantida a acusação fiscal.

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 1, 2, 4 e 6, 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/99 não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto. Infrações subsistentes.

Com relação à infração 3, o autuado foi acusado de utilizar redução da base de cálculo nas operações de vendas de estabilizadores, conforme demonstrativo juntado às fls. 275/277. Na defesa apresentada o autuado alegou que exerce atividade de comércio atacadista em geral (classificação 5191-8/00) e que a fiscalização equivocou-se ao considerar que a mercadoria não está contemplada com o benefício da redução da base de cálculo, o que foi contestado pelos autuantes, afirmando que não se trata da aplicação das regras estabelecidas no Dec. 7.799/00 e que o produto comercializado não é contemplado com redução de base de cálculo nos termos do art. 87, V e VI do RICMS/BA.

Com relação à alegação de que o produto é contemplado com redução da base de cálculo nos termos do Dec. 7.799/00, não pode ser acatada, em primeiro lugar, visto que o autuado não juntou com a defesa cópia do Termo de Acordo para comprovar desde quando era contemplado com a utilização dos benefícios previstos no Dec. 7.799/00; Em segundo lugar, exercendo atividade classificada com código 5991-8/00 (Comércio atacadista de mercadorias em geral), tal atividade era contemplada no Anexo Único do Dec. 7.799/00 com efeitos até 26/12/02 (Dec. 7.887/00), sendo excluída do Anexo Único a partir da edição do Dec. 8.409/02, com efeitos de 27/02/02 a 11/04/07, quando passou a ser regulado pelo Dec. 10.316/07. Como o período fiscalizado são os exercícios de 2005 e 2006, não se enquadram nas exceções estabelecidas no art. 7º do Dec. 8.969/04, que estabeleceu prorrogação de utilização dos benefícios dos atacadistas que estivessem habilitados ao tratamento previsto no Dec. 7.799/00, com códigos de atividades constantes dos itens 1 a 17.

Com relação à alegação dos autuantes de que o produto comercializado (estabilizador) não tem base de cálculo reduzida nos termos do art. 87, V do RICMS/BA, verifico que é reduzida a base de cálculo nas operações internas com aparelhos e equipamentos de processamento de dados e seus periféricos (“hardware”), inclusive automação, bem como suprimentos de uso em informática para armazenamento de dados e impressão, indicados no Anexo 5-A, em 58,825%, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%.

Já o Anexo V-A do RICMS/BA, relaciona entre outras mercadorias, o item 9032.89.1 – “Estabilizadores de corrente elétrica e “cooler” para utilização em computadores”, como mercadorias contempladas com o benefício de redução de base de cálculo. Observo que o período fiscalizado engloba os exercícios de 2005 e 2006, e a redação atual do inciso V do *caput* do art. 87 foi inserida a partir da edição do Decreto nº 10.316/07, com efeitos a partir de 12/04/07.

Verifico que diversos Decretos anteriores promoveram mudanças na redação do citado dispositivo legal, entretanto restava sempre uma lacuna na sua interpretação e incerteza quanto a alguns produtos, se eram ou não contemplados com o benefício fiscal da redução da base de cálculo. Estas dúvidas eram persistentes tanto nos contribuintes como na fiscalização. Por isso, mesmo que o Anexo V-A do RICMS/BA tenha vigência em período posterior ao fiscalizado, faço interpretação da legislação de modo mais favorável ao contribuinte e considero que o produto em questão (estabilizador), é contemplado com a redução da base de cálculo nos termos do art. 87, V do RICMS/BA. Infração insubsistente.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 150% é prevista no art. 42, V, “b” da Lei 7.014/96, portanto é legal. Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Dec.7.629/99), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206826.0005/08-8**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do

imposto no valor de **R\$68.317,10**, acrescido das multas de 60% sobre R\$50.533,24 e 150% sobre R\$17.783,86, previstas no art. 42, II, “a”, V, “b”, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de novembro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR