

PROCESSO - A. I. N° 206826.0005/08-8  
RECORRENTE - MAKRO ATACADISTA S/A  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0355-04/08  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 07/06/2010

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0132-12/10

**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 juntados ao processo os documentos fiscais que comprovassem a regularidade das operações. Infrações não elididas. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. MERCADORIA REMETIDA PARA OUTRO ESTADO. Infração subsistente. Indeferido o pedido de perícia contábil. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0355-04/08) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 31/03/08, para exigir ICMS no valor de R\$71.487,11 acrescido das multas de 60% e 150%, em decorrência das seguintes infrações:

- 1 Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto (e com redução de 100% da base de cálculo) - R\$45.729,82.
- 2 Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado - R\$17.783,86.
- 3 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.
- 4 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.
- 5 Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária - R\$2.538,13.
- 6 Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento em duplicidade no livro Registro de Entradas - R\$1.987,58.

Com exceção da infração 3, que foi julgada improcedente pela JJF, toda a matéria relativa a este Auto de Infração faz parte do Recurso Voluntário interposto.

Após análise das peças processuais, a 4ª JFF prolatou a seguinte decisão, em síntese.

Em relação à preliminar de nulidade do Auto de Infração, sob alegação de que a multa aplicada é desproporcional à infração imputada, foi observado “que o Auto exigência de tributos, com indicação dos elementos constitutivos fatos, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base total do débito, dispositivos infringidos), em conformidade com o Decreto nº 7.629/99). O contribuinte entendeu e se defendeu do que

*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 inicialmente foi informado de que 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, indicando que a impugnação se restringiu a afirmativa de que existia, por parte da empresa, pesquisa para localizar as primeiras vias das notas fiscais, adentrou nas questões fáticas das mesmas.

Relativamente à infração 1, foi indicado que 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) utilizando-se incorretamente do crédito fiscal (art. 97, I do RICMS/BA) e não comprovou ter efetuado os estornos de créditos fiscais para regularizar a utilização dos mesmos que foram escriturados indevidamente.

Em relação à infração 2, os demonstrativos de fls. 141 a 143 indicam, por nota fiscal, os “*créditos utilizados indevidamente referente a mercadorias faltantes do declarado na Nota Fiscal, conforme xerox em anexo*”. Às fls. 144 a 273, constam 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. Assim, se as mercadorias não foram recebidas, não se justifica a utilização do crédito fiscal correspondente, ou como ressaltado pelos autuantes, a utilização integral do crédito fiscal consignado no documento 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, resta provado que a empresa transferiu mercadoria (Monitor de 17”) para outro Estado e aplicou alíquota de 7%, quando o correto seria a aplicação da alíquota de 12% (art. 50, II do RICMS/BA). O autuado recebeu cópia do demonstrativo, conforme assinatura apostada no documento juntado à fl. 283 e não apresentou qualquer prova contrária à acusação. O procedimento fiscal foi mantido e houve a ressalva de que nas operações com equipamentos de informática há previsão de redução de base de cálculo quando operações internas, que não é o caso da infração em questão.

Com relação à infração 5, não foi acatado o argumento da defesa de que as operações de trataram de vendas a consumidores finais, pois conforme planilhas às fls. 285/290 e 308/309, são aquisições de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (aves e derivados), de acordo com as cópias das notas fiscais (fls. 291/306). Assim, “*houve um equívoco por parte do defensor, 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, no demonstrativo à fl. 311 estão relacionadas as Notas Fiscais nºs 1011 e 329348 que foram escrituradas em duplicidade nos meses de janeiro/fevereiro e setembro/outubro. Como neste demonstrativo constam 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 e motivo da manutenção da acusação fiscal.

Por fim, em relação ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, foi observado “*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 desproporcional, ressaltado que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (art. 167, I, RPAF/BA) a competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade é de competência do Conselho de Fazenda Estadual*”.

Inconformado com a Decisão proferida pela 1ª Instância deste Conselho de Fazenda, a empresa interpõe Recurso Voluntário (fls. 395/413), tempestivamente, objetivando a sua reforma parcial, já que a Decisão em relação à infração 3 foi pela sua improcedência.

Em seguida, impugna as demais infrações, ou seja, aquelas de nºs 1, 2, 4, 5 e 6, ressaltando de que as multas aplicadas, de 60% e 150% implica o pagamento de um valor superior ao valor do próprio imposto incidente nas operações questionadas, revelando seu caráter arrecadatório, em ofensa ao artigo 3º do CTN e ao art. 150, IV, da Constituição Federal, e contrária à jurisprudência predominante do STF.

Diz que a Decisão recorrida ao entender que a regularidade na previsão legal das sanções acarretaria sua legalidade e que estavam presentes elementos suficientes para se determinar a infração e o infrator, não atentou ao fato que a discussão relativa às multas aplicadas nada tem a ver com a determinação da infração ou do infrator, mas sim à desproporcionalidade da sua aplicação.

Em relação às infrações 1, 2, 4 e 6 a Decisão recorrida ao entender que a empresa não havia comprovado a regularidade do aproveitamento dos créditos do imposto, desconsiderou que mantém controle eficiente e eficaz de todas as suas operações e utiliza procedimentos dentro dos parâmetros legais quanto a sua escrituração fiscal, motivo pelo qual não há que se falar em creditamentos indevidos. E, sobre a infração 5, houve equívoco da Decisão recorrida ao afirmar que o contribuinte teria se equivocado ao afirmar que se trataria de dispensa de retenção do imposto sem levar em consideração o fato de que a fiscalização não comprovou que as mercadorias em questão não foram destinadas a consumidores finais.

Atacando as multas aplicadas, afirma que ao não deixar de cumprir com suas obrigações fiscais, elas, nos montantes de 60% e 150%, ultrapassam o próprio imposto exigido, sendo, portanto, abusivas e desproporcionais, mediante o confisco de parcela do seu patrimônio, revelando nítido caráter arrecadatório. Reafirma que a discussão não dizia respeito à determinação da infração ou do infrator, mas da sua desproporcionalidade. Nesse sentido, transcreve a Ementa do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1/600-RJ, quando foi declarada inconstitucional a previsão de multa de 200% para infrações fiscais prevista em lei do Estado do Rio de Janeiro. Observa que o art. 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Desta forma, não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado. Elas são meio que se vale o fisco para desestimular o comportamento ilícito, que não ocorreu no presente caso, não podendo ser desvirtuadas, sob pena de desvio de sua finalidade, ferindo os princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade, do art. 150, IV, da Constituição Federal, aos quais a atividade administrativa deve se subordinar. Neste sentido transcreve uma Decisão do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, nos autos da Apelação Cível nº 66.959/RJ, publicada pela RTFR, Vol. 84, pág. 127 e ao entendimento sobre a matéria dos juristas Hely Lopes Meirelles e Celso Antonio Bandeira de Mello. De igual forma, destacou trecho dos votos dos Ministros Ilmar Galvão e Sepúlveda Pertence na ADIn nº 551/RJ, decisões proferidas no Recurso Extraordinário nº 81.550/75 – MG, Recurso Extraordinário 91.707 - MG, e do Tribunal Regional Federal da Quarta e Quinta Região.

Após tais colocações, reafirma que no caso em discussão, o legislador deve considerar a gravidade da infração, situações agravantes ou atenuantes, e também a existência de dolo, fraude ou má-fé, bem como, a falta de recolhimento do imposto. Por mais grave que seja o ilícito praticado, entende, não se justifica a fixação de uma penalidade que exproprie o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional à infração, conforme lição de Clésio Chiesa, que transcreve.

Assim, dizendo estar comprovado de que as multas aplicadas são abusivas, com caráter absolutamente desproporcional às infrações inexistentes, pleiteia

Ataca em seguida, o mérito das infrações 1, 2, 4 e 6, reafirmando que mantém controle eficiente e eficaz de todas

procedimentos dentro dos parâmetros legais quanto a sua escrituração fiscal. Em relação aos documentos fiscais, entende que embora não tenham sido localizadas as primeiras vias das notas fiscais que embasaram o aproveitamento, legal, dos créditos fiscais, não pode ser punido. Assim, se o aproveitamento de créditos está embasado em elementos que, reunidos, permitem a verificação da efetiva entrada de mercadorias no estabelecimento, não há que se discutir a sua validade, devendo ser prontamente reconhecida pela Autoridade Fiscalizadora. Além do mais, se consideradas as características de seu estabelecimento, não é justo, nem razoável, supor que aproveitasse créditos do imposto sem qualquer controle fiscal. E, ainda que se entenda, para fins de mera argumentação, que a sua documentação não foi apresentada à fiscalização, afirma ser lógico que se determine a conversão do processo em diligência, para que se faça perícia para comprovar que os seus procedimentos contábeis foram realizados em conformidade com a legislação. Afirma que o indeferimento da produção de prova pericial acarretará violação ao princípio do contraditório, implicando em cerceamento de defesa. Afirma que, no caso dos autos, não adiantaria à empresa juntar inúmeras notas fiscais, livros fiscais e demonstrativos contábeis, já que a análise de tais documentos requerer perito contábil, o que evidenciava que seu pedido é coerente e revela-se fundamental para o correto deslinde do feito.

Em relação à infração 5 que disse ser suposta utilização indevida de redução de crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, ressalta que pela Decisão recorrida, a empresa teria se equivocado ao afirmar que se trataria de dispensa de retenção do imposto. Entretanto, não levou em consideração o fato de que a fiscalização não comprovou que as mercadorias em questão não foram destinadas a consumidores finais, como afirmado. Entende que a manutenção dessa exigência fiscal importará em elevada punição baseada em mera presunção, o que não é admitido pela legislação, com violação aos princípios da legalidade e da moralidade administrativa.

Observa que em caso de dúvida, a interpretação da legislação tributária deve ser feita favoravelmente ao contribuinte, conforme consagrado no artigo 112 do CTN, cujas determinações não foram observadas pelo autuante que apenas se limitou a apurar se houve ou não a retenção do imposto, sem sequer se certificar se naquelas operações haveria a obrigatoriedade da retenção e do eventual recolhimento antecipado do ICMS. Afirma que a exigência originou-se de uma presunção *juris tantum*, que admite prova em contrário, presunção esta que não é admissível em Direito Tributário. Com tais argumentos, passa a discorrer sobre o conceito de presunção, trazendo, para corroborar seus argumentos, ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins, Luciano Amaro, Homero Prates, Isso Chaitz, Celso Antonio Bandeira de Mello. Informa, ainda, que este CONSEF não admite autuações e imposição de penalidades com base em presunção, julgando nulos os lançamentos fiscais quando não há elementos que determinem com segurança o cometimento imputado ao contribuinte, como se podia observar pelos acórdãos que transcreveu. Que também deveria se considerar que a presunção de inocência até prova em contrário é uma garantia constitucionalmente assegurada, que restaria desprezada se admitíssemos como legítima a aceitação da presunção como meio de prova de acusação. Por tudo exposto, entende que a acusação referente à infração 5 se constitui desrespeito ao princípio legal da moralidade, previsto no art. 37 da Constituição Federal, o que ocasiona a nulidade da exigência fiscal em questão.

Diante do exposto, pleiteia que seja dado provimento ao Recurso interposto para que seja determinada a conversão do processo 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 que se julgue improcedente o Auto de Infração. Caso assim não se entenda, pleiteia seja determinado o cancelamento ou redução das multas aplicadas, pelos motivos expostos, como medida de necessária e irrestrita justiça.

No seu pronunciamento, a PGE/PROFIS (fl. 421/422) inicialmente informa as infrações ao sujeito passivo tributário imputadas e a Decisão prolatada pela 4ª JJF.

Observa que o Recurso Voluntário interposto traz argumentos tratados em sua defesa inicial e objeto de farta apreciação pelo Ressalta que o Recurso Voluntário, “mesmo tendo a possibilidade

apreciação e julgamento deste Conselho por uma de suas Câmaras, deve se referir à decisão anteriormente proferida pela Junta de Julgamento Fiscal, o que neste caso ocorreu de maneira furtiva, pois que ataca novamente a autuação, não prestando para argumentos recursais, os quais, observa-se que no julgamento de 1ª instância já foram solucionadas todas as questões suscitadas na da defesa pelo autuado”.

Reafirma em relação à aplicação dos percentuais de multa é que foram corretos e correspondem à previsão da lei para as infrações cometidas. Que, infelizmente para o recorrente, questões de análise principiológicas fogem à competência de julgamentos administrativos adstritos à legalidade. E, as demais questões formais suscitadas em preliminar restam descabidas, pois o procedimento fiscal, sua lavratura, processamento e julgamento em 1ª Instância ocorreram dentro do que rege a legislação.

Quanto à análise de questões de mérito levantadas pelo recorrente, entende não mais poderem ser discutidas por falta de matéria jurídica e fática articuladas em Recurso, sendo desnecessária a realização de perícia, pois a matéria está esclarecida e no Recurso Voluntário não foram apresentadas provas da regularidade do uso dos créditos fiscais glosados.

Ante o exposto, entendendo que os argumentos defensivos e recursais foram tratados e analisados, conclui que a Decisão guerreada não deve ser alterada, pois as razões oferecidas pelo recorrente são inócuas, inaptas para proporcionar a modificação do julgamento.

Opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário interposto.

Em pauta suplementar, esta 2ª CJF encaminhou os autos à INFRAZ Origem para que os autuantes excluíssem do levantamento fiscal a mercadoria “pescado” (corvina, merluza, abadejo, etc) e a partir de 22/12/2005 as mercadorias arroz, feijão, sal de cozinha, fubá e farinha de milho (fl. 425).

Cumprindo o que foi solicitado, os autuantes (fls. 428/429), prestaram a seguinte informação:

1. A mercadoria “pescado”, antes da inclusão da redução em 100% da base de cálculo no art.87, XXXVI, do RICMS/BA já se encontrava amparada pelo mesmo benefício através do Decreto nº 7.577, de 25/5/1999, publicado no DOE de 26/5/1999, sem previsão de crédito fiscal.
2. Ao reanalisar os levantamentos fiscais elaborados (fls. 21/34 e 83/92) verificaram que as mercadorias: “arroz”, “feijão”, “sal de cozinha”, “fubá” e “farinha de milho” somente foram incluídas nos mesmos a partir de 23/12/2005.

O recorrente foi chamado para tomar ciência da informação dada pelos autuantes, mas não se manifestou (fl. 431/432).

## VOTO

Passo a apreciar o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, no sentido de o desonerar do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração no valor decidido pela 1ª Instância deste CONSEF.

O recorrente traz, basicamente, os mesmos argumentos expostos na sua inicial. Porém como a matéria foi devolvida a esta 2ª CJF, a aprecio.

Traz preliminar que considera de suma importância para a desconstituição do Auto de Infração e, consequentemente, da reforma da Decisão de 1º Grau. Afirma que as multas de 60% e 150% sobre o valor do imposto é superior ao valor do próprio imposto incidente nas operações, revelando caráter arrecadatório, avançando no seu patrimônio de forma desproporcional, ofendendo os princípios da razoabilidade e proporcionalidade e ao disposto no art. 3º do CTN e do art. 150, IV, da Constituição Federal, e contrária à jurisprudência predominante do STF. Neste sentido emite minuciosa interpretação da questão. Diz, ainda, que a Decisão recorrida confundiu, na sua argumentação para negar provimento ao seu pedido, as provas que caracterizam as infrações com a sua afirmativa da desproporcionalidade.

De fato, a JJF ao rejeitar, preliminarmente, o argumento da desproporcionalidade das multas aplicadas, abordou questões que

constitutivos de um Auto de Infração. Entretanto e ao final do voto, reportou-se a questão suscitada, que, para não restar dúvidas, a transcrevo: *No que tange ao argumento de que a multa é desproporcional e confiscatória, observo que a multa 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.* Assim, o próprio voto sanou o equívoco inicialmente cometido, não havendo razão para se abordar a questão.

E, quanto aos demais argumentos expostos pelo recorrente sobre o assunto, somente posso me alinhar ao entendimento da JJF, como, de igual sorte, daquele exposto pela PGE/Profis. A este foro administrativo é vedada a discussão da inconstitucionalidade da norma tributária, conforme determinação expressa do art. 167, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99). Sua competência se restringe em aplicar, corretamente, a norma tributáriaposta quando da ocorrência dos fatos geradores. Assim e para os casos em análise, a Lei Estadual nº 7.014/96 determina:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

**II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:**

*a) em razão de registro de operação ou prestação tributada como não tributada, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, desde que os documentos tenham sido emitidos e escriturados regularmente.*

**V - 150% (cento e cinqüenta por cento) do valor do imposto:**

*b) em razão da utilização indevida de crédito, quando a mercadoria não houver entrado real ou simbolicamente no estabelecimento ou o serviço não tiver sido prestado ao seu titular;*

**VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno**

*a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;*

Estas foram as disposições legais aplicadas pelo autuante, conforme consta no Auto de Infração.

No mais, entendo que as multas aplicadas não ofendem os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, nem as disposições contidas no art. 3º do CTN já que a acusação trata de ilícito fiscal. Se a acusação procede, ou não, é questão de aplicação da norma legal e questão de matéria fática, que será abordada posteriormente.

Quanto à solicitação de prova pericial, o recorrente afirma que, caso negado, estaria sendo violado o contraditório, implicando em cerceamento de defesa.

É cediço ser a busca da verdade material e a certeza jurídica a finalidade de qualquer procedimento administrativo tributário, que se pauta nos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito (art. 2º, do RPAF/99), tendo sempre em vista a conveniência da rápida solução do litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador por ato menos oneroso (§§ 1º e 2º do citado artigo). Por isto o julgador administrativo pode, e deve, por competência (art. 30, III, do Regimento Interno deste CONSEF – Decreto nº 7.592/99) solicitar diligência ou perícia para que se cumpra uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito de uma questão. Em síntese, a função do julgador fiscal administrativo é rever os próprios atos da administração para que os mesmos não apresentem vícios ou lacunas que venham a ser passíveis de nulidade, nem que venha a prejudicar o contribuinte. Entretanto, no presente caso, indefiro o pedido de perícia contábil solicitada pelo recorrente, ou mesmo de diligência fiscal na forma posta, com base no art. 147, I e II, do RPAF/99. Em primeiro, diante do seu convencimento, pode o julgador negar tal pedido, ao teor expresso do art. 147, inciso I, “a”, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99). Em segundo, como bem põe atendidos todos os requisitos legais atinentes à garantia do devido exercício da ampla defesa, o que foi plenamente exercido pela entidade, não depende de conhecimento específico de perito para o seu

análise contábil e sim de prova material. E, em quarto, o ônus da prova cabe ao recorrente. É ele quem deve demonstrar que sua escrita fiscal está em consonância com as determinações legais, ou que, havendo erro, ela seria passível de acerto, não tendo qualquer pertinência o argumento de que seria inútil juntar inúmeras notas fiscais, livros fiscais e demonstrativos contábeis, já que a análise de tais documentos requer perito contábil.

Em vista do ora exposto, não vejo causa para se alegar cerceamento do direito ao contraditório e de ampla defesa.

No entanto, visando dirimir dúvidas existentes a respeito da norma tributária no tempo, esta 2<sup>a</sup> CJF remeteu, em diligência, os autos aos autuantes, as quais foram sanadas.

Passo a análise das questões de mérito das infrações recorridas.

A infração 1 diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto (e com redução de 100% da base de cálculo).

A tese do recorrente para desconstituir a infração é de que:

- 1 mantém controle eficiente e eficaz de todas as suas operações e utiliza procedimentos dentro dos parâmetros legais quanto a sua escrituração fiscal;
- 2 embora não tenha localizado as primeiras vias das notas fiscais que embasaram o aproveitamento dos créditos fiscais, não pode ser punido, pois o aproveitamento de créditos está embasado em elementos que, reunidos, permitem a verificação da efetiva entrada de mercadorias no estabelecimento;
- 3 se consideradas as características de seu estabelecimento, não é justo, nem razoável, supor que aproveitasse créditos do imposto sem qualquer controle fiscal.

Tais argumentos não possuem o condão de desconstituir a acusação. A questão posta é matéria de prova que deve estar em consonância com as determinações legais. Aqui não se discute se a empresa mantém seus controles fiscais com eficiência, nem suas características. E, quanto às notas fiscais, estas já se encontram anexadas aos autos.

Primeiramente, observo que o RICMS/97 no seu art. 97, inciso I, alíneas “a” e “b” expressamente veda ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, ressalvadas as disposições de manutenção de crédito, quando a operação subsequente de que decorrer a saída da mercadoria ou do produto não forem tributadas ou forem isentas do imposto, sendo essa circunstância previamente conhecida e/ou forem tributadas com redução de base de cálculo, hipótese em que o valor da vedação será proporcional à redução.

No caso dos autos, as planilhas juntadas às fls. 83 a 92, demonstram que a empresa se creditou do ICMS relativo às aquisições de mercadorias com base de cálculo reduzida em 100% (arroz, feijão, pescado, sal de cozinha, fubá de milho, farinha de milho, flocos de milho e pescado) e de mercadoria isenta nas operações internas (farinha de mandioca) utilizando-se incorretamente do crédito fiscal nos exercícios de 2005 e 2006.

Para o deslinde da matéria é necessário que se atente para as determinações legais.

A Alteração nº 71 – Decreto nº 9.733 foi editada em 21/12/2005, com efeitos a partir de 22/12/2005. Ela acrescentou ao RICMS/BA o art. 78-A que reduz em 100% a base de cálculo nas operações internas com arroz e feijão, bem como, o inciso XXX ao art. 87 que deu o mesmo tratamento ao sal de cozinha, ao fubá e farinha de milho.

Somente a farinha de mandioca, durante todo o período fiscalizado, possuía a isenção do imposto, como previsto no art. 14, XVII, do RICMS/BA.

Quanto à redução de 100% da base de cálculo do pescado, os autos informam ao pedido formulado por esta CJF, dirimiram qualques mercadoria. O RICMS/BA estabeleceu isenção ao pescado até 30/7.365, de 01/07/1998, DOE de 02/07/1999) No entanto, em 25/5/1999 f

(DOE de 26/5/1999) onde ficou estabelecido de que seria reduzida em 100% a base de cálculo nas operações internas de pescados, exceto em se tratando de crustáceos, molusco e rã e de operações outras, nele elencadas. Com o advento da Alteração nº 100 – Decreto nº 10.984 de 26/3/2008, efeitos a partir de 27/3/2008, estas determinações foram inseridas no RICMS/BA no seu art. 87, XXXVI e revogado o Decreto nº 7.577/99.

Com base na legislação ora explanada, as mercadorias autuadas são isentas ou encontravam-se albergadas pelo benefício da redução de base de cálculo. A exceção somente poderia ser argüida quanto ao arroz, feijão, sal de cozinha (sal refinado), fubá e farinha de milho que somente poderiam permanecer no levantamento fiscal a partir de 22/12/2005. Mas ela foi esclarecida pelos próprios autuantes que, ao reexaminar os demonstrativos elaborados detectaram de que somente houve a exigência do imposto a partir de 23/12/2005.

Por fim, como o recorrente não comprovou ter efetuado os estornos de créditos fiscais para regularizar esta irregular escrituração, a infração e a Decisão recorrida são mantidas no valor de R\$45.729,82, com a multa de 60% aplicada já que prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

Na infração 2, o recorrente é acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado. Os argumentos defensivos foram os mesmos já referidos na infração 1, que, de igual forma, não são acolhidos. Os demonstrativos de fls. 141/143 indicam, nota fiscal por nota fiscal, os créditos utilizados indevidamente referentes a mercadorias faltantes consignadas nas notas fiscais de aquisições. Também estão anexadas ao processo (fls. 144/273) cópias das notas fiscais e documento de controle interno (“Aviso de Diferença”) relativo a mercadorias que não foram recebidas. Em assim sendo, comungando com a Decisão exarada pela JF, se as mercadorias não foram recebidas, não existe base legal para a utilização do crédito fiscal total correspondente, ou seja, o recorrente não poderia ter utilizado o crédito integral do documento fiscal. Deveria ter estornado o crédito relativo aos produtos faltantes das notas fiscais de aquisição de mercadorias, o que não ficou provado. Neste momento ressalto que aqui não se pode falar em diligência ou perícia, pois a comprovação do fato é da total competência do recorrente já que procedimento, por dever legal, que por ele deve ser realizado. Diante do exposto a infração no valor de R\$17.783,86, bem como, a Decisão prolatada são mantidas, inclusive com a multa de 150% aplicada já que prevista no art. 42, V, “b”, da Lei nº 7.014/96.

A infração 4, diz respeito ao recolhimento 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%. Os argumentos defensivos são os mesmos expostos para as infrações 1, 2, que, pelas mesmas razões não são acolhidos. A Decisão recorrida não merece reparo. Conforme planilha à fl. 283, provado que a empresa transferiu mercadoria (Monitor de 17”) para outro Estado aplicando a alíquota de 7%, quando o correto é a de 12%, em obediências as disposições do art. 50, II do RICMS/BA. Embora tenha recebido cópia do demonstrativo, a empresa não apresenta qualquer prova contrária à acusação. A infração no valor de R\$277,71, bem como, a Decisão prolatada são mantidas, inclusive com a multa de 60% aplicada já que prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96.

A infração 5 trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária. O recorrente traz os mesmos argumentos já expostos, e não acolhidos. Acrescenta que a fiscalização não havia comprovado de que as mercadorias não foram destinadas a consumidores finais, caso em que não haveria a retenção do imposto e do eventual recolhimento antecipado do ICMS, restando dúvida quanto ao fato. Assim, diante do que dispõe o art. 112, do CTN, a interpretação da legislação tributária deve ser feita favoravelmente ao contribuinte, afora de que a exigência originou-se de uma presunção *juris tantum*, que admite prova em contrário, presunção esta que não é admissível em Direito Tributário.

Analizando as planilhas de fls. 285/290 e 308/309 e cópias das notas f de aquisições de mercadorias enquadradas no regime da ant

comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino, e suíno, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados), conforme dispõe o art. 353, II, 9, do RICMS/BA. Em assim sendo, o art. 356 da citada norma Regulamentar determina que *ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária*. Portanto, não importa a quem foi vendida a mercadoria posteriormente, se a consumidor final ou a contribuinte. A fase de tributação encontra-se encerrada e o crédito fiscal não pode ser utilizado. E, no caso, não existem dúvidas, nem presunção. O fato resta comprovado nos autos. Caberia ao recorrente provar que não utilizou tais créditos e não de que como as vendas poderiam ter sido realizadas a consumidor final, fato entendido, equivocadamente pelo recorrente, como motivador da exoneração da vedação do crédito tributário.

Em assim sendo, a infração no valor de R\$2.538,136, bem como, a Decisão prolatada são mantidas, inclusive com a multa de 60% aplicada já que prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

Na infração 6, o recorrente é acusado de utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento em duplicidade no livro Registro de Entradas. Seus argumentos são os mesmos já citados nas infrações 1,2 e 4 e já comentados. O demonstrativo à fl. 311 relaciona as Notas Fiscais nºs 1011 e 329348 que foram escrituradas em duplicidade nos meses de janeiro/fevereiro e setembro/outubro de 2006. Como bem pontuou a JJF, neste demonstrativo constam as folhas do livro de Registro de Entrada do próprio estabelecimento onde foram registrados em duplicidade os créditos fiscais, relativos aos dois documentos. Cabe ao impugnante comprovar a regularidade das operações, fato que não ocorreu. Em assim sendo, a infração no valor de R\$1.987,58, bem como, a Decisão prolatada são mantidas, inclusive com a multa de 60% aplicada já que prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

Por tudo ora exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto para manter a Decisão recorrida em todos os seus termos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206826.0005/08-8, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total 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, incisos II, “a”, V, “b”, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de maio de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATOR

ROSANA MACIEL BITENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS