

**A. I. Nº** - 274068.0001/14-4  
**AUTUADO** - MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA  
**AUTUANTE** - CRISTIANE MENEZES BEZERRA  
**ORIGEM** - IFEP-COMÉRCIO  
**INTERNET** - 11. 08. 2014

### 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0155-01/14

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA.

**a)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO PELO SISTEMA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Item reconhecido. **b e c)** SAÍDAS SUBSEQÜENTES EFETUADAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DO IMPOSTO. Itens reconhecidos. **d)** IMPOSTO SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Item reconhecido. **e)** IMPOSTO DESTACADO A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. GLOSA DO VALOR EXCEDENTE. NÃO EXIBIÇÃO, À FISCALIZAÇÃO, DOS DOCUMENTOS FISCAIS CORRESPONDENTES. Item reconhecido. **f)** OUTROS CREDITOS ANTECIPAÇÃO PARCIAL. Item reconhecido. **g)** ESTORNO DE DÉBITO. Está patente nos autos que o sujeito passivo tem direito ao crédito de acordo com o do artigo 359, §1º, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Entretanto, sem a apresentação da memória de cálculo e as respectivas notas fiscais, não é possível validar o suposto crédito. Assim, como o defendente não comprovou o valor do estorno de débito lançado, não faz jus ao respectivo crédito. Infração subsistente **h)** REUTILIZAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL. Item reconhecido. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 24/03/2014, exige o débito, no valor de R\$ 146.357,19, inerente ao ano de 2009, conforme documentos às fls. 8 a 109 dos autos, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 01 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no montante de R\$103.185,45, referente a mercadorias adquiridas com o pagamento de imposto por antecipação tributária, no período de janeiro a dezembro de 2009, conforme DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO: ANEXO-1 (fl. 15/33). Multa lançada de 60%.

INFRAÇÃO 02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no montante de R\$27.305,22, referente à aquisição de mercadorias com saídas subseqüentes beneficiada com isenção ou redução do imposto, no período de janeiro a dezembro de 2009, conforme DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO – ISENTAS OU COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO: ANEXO-2 (fl. 34/46). Multa lançada de 60%.

INFRAÇÃO 03 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no montante de R\$6,86, referente à aquisição de mercadorias com saídas subseqüentes beneficiada com isenção ou redução do imposto, no período de janeiro a dezembro de 2009, conforme DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO DE EMBALAGEM: ANEXO-3 (fl. 47) E DEMONSTRATIVO DO PERCENTUAL SEM CREDITAMENTO: ANEXO-4 (fl. 48). Multa lançada de 60%.

Consta que o contribuinte se creditou indevidamente de 100% do crédito de embalagem, quando o correto seria utilizar o crédito proporcionalmente às operações de saídas tributadas pelo imposto, conforme estabelece o art. 93%, § 1º, II, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

INFRAÇÃO 04 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no documento fiscal, no montante de R\$14,98, referente ao período de janeiro a dezembro de 2009, conforme DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO CALCULADO A MAIOR: ANEXO-5 (fl. 49/50). Multa lançada de 60%.

INFRAÇÃO 05 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no montante de R\$1.663,96, em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is), referente aos meses de janeiro, fevereiro, abril, outubro e novembro de 2009, conforme DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO COM ALIQUOTA A MAIOR: ANEXO-6 (fl. 51). Multa lançada de 60%.

INFRAÇÃO 06 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, no montante de R\$8.120,04, referente ao mês de janeiro de 2009, conforme DEMONSTRATIVO DE CONTA CORRENTE: ANEXO-7 (fl. 52) E DEMONSTRATIVO DE ARRECADAÇÃO: ANEXO-8 (fl. 53). Multa lançada de 60%.

Consta que o contribuinte lançou valores no Livro de Apuração, no mês de janeiro de 2009, no campo 006 – OUTROS CRÉDITOS – ANTECIPAÇÃO PARCIAL, o valor de R\$217.017,72. A empresa foi intimada a apresentar a comprovação do lançamento, porém dois DAE's apresentados são de código 1145 – ICMS ANTEC TRIB PRODUTOS ANEXO 88 RICMS, que não podem ser inclusos na coluna H do demonstrativo.

INFRAÇÃO 07 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, no montante de R\$6.015,81, referente ao período de janeiro a novembro de 2009, conforme DEMONSTRATIVO DE ESTORNO DE DÉBITO INDEVIDO: ANEXO-9 (fl. 54). Multa lançada de 60%.

Consta que o contribuinte lançou valores no Livro de Apuração, no campo 007 – ESTORNO DE DÉBITO – ART. 359, § 1º, sem a documentação comprobatória. A empresa foi intimada a apresentar a comprovação do lançamento, mas não fez a devida comprovação.

INFRAÇÃO 08 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, no montante de R\$44,87, referente ao mês de dezembro de 2009, conforme DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO – NOTA FISCAL DE ENTRADA: ANEXO-10 (fl. 55/56). Multa lançada de 60%.

Consta que o contribuinte emitiu em 25/11/2009 a nota fiscal 707, modelo 1, serie 3 para devolver mercadoria ao fornecedor e utilizou esta mesma nota fiscal para se creditar em 14/12/2009.

Às fls. 112 a 117 dos autos, com documentos anexos, o autuado apresenta sua defesa, na qual apresenta os seguintes esclarecimentos:

O Auto de Infração nº 274068.0001/14-4 foi lavrado em razão de supostas 8 infrações relacionadas à utilização de créditos do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”). Desde já, informa que efetuou o pagamento dos valores exigidos por meio dos itens 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 8 do Auto de Infração (**doc. nº 5**), apurados em guia DAE emitida pela SEFAZ/BA (**doc. nº 6**), razão pela qual pleiteia seja reconhecida a extinção dos respectivos créditos tributários, nos termos do artigo 156, inciso I, do CTN, bem como sejam obstadas quaisquer medidas tendentes à inscrição em dívida ativa dos débitos em comento.

Assim, diz que apenas o item 7 será objeto da presente Impugnação. Nesse sentido, esclarece que a discussão remanescerá, portanto, quanto à utilização supostamente indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, em que tal exigência é improcedente, conforme passa a demonstrar.

O item 7 do Auto de Infração descreve suposta infração relacionada à utilização de crédito fiscal de ICMS “*sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito*”. Nesse sentido, a D. Fiscalização alega que a requerente lançou valores no Livro de Apuração, no campo “007 – ESTORNO DE DÉBITO – ART. 359, § 1º”, sem a documentação que comprovasse a legitimidade de tal estorno.

Quanto a este item, esclarece que destacou o ICMS na remessa das mercadorias, porém, como não figura na última etapa da cadeia da substituição tributária, realizou o estorno de acordo com a autorização legal prevista no § 1º do Artigo 359 do Decreto nº 6.284, de 15.3.1997 (RICMS/BA), que destaca.

Do texto acima destacado, diz que agiu em perfeita consonância com os ditames legais. Isso porque a ora requerente, que figurava como remetente nas operações em comento, estornou o débito correspondente, em campo apropriado do Livro de Apuração, originário de operação de saída de mercadorias que já haviam sido objeto de antecipação ou substituição tributária, exatamente como previsto pela legislação estadual.

Assim, conclui que não há se falar em ausência de comprovação documental do direito da requerente, tendo em vista que o procedimento imposto pelo Regulamento do ICMS da Bahia foi devidamente observado, restando comprovada a legitimidade do estorno do débito questionado por meio do item 7 do Auto de Infração ora impugnado.

Por outro lado, conforme se verifica pelo Auto de Infração, a D. Fiscalização Estadual impôs penalidade nos termos do disposto no artigo 42, inciso VII, da Lei Estadual nº 7.014, de 4 de dezembro de 1996, o qual prevê multa de “60% do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno, quando da utilização indevida de crédito fiscal”. Nesse cenário, ressaltar que não cometeu nenhuma infração que justifique a imposição de multa correspondente a 60% do valor dos créditos utilizados, supostamente, de maneira indevida.

Lembra que o artigo 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumentos de arrecadação disfarçados. A sanção deve ser apenas o meio de que se vale o Fisco para desestimular o comportamento ilícito, o qual, diga-se de passagem, sequer houve no caso em tela.

Desse modo, embora as sanções às infrações tributárias tenham sempre a mesma finalidade, qual seja, a de forçar o pagamento dos valores devidos ao erário, tais sanções não podem ser desvirtuadas, sob pena de desvio de finalidade. A severidade das sanções visa proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento dos tributos devidos.

A esse respeito, frisa que o E. Supremo Tribunal Federal (“STF”), em importante decisão, negou provimento a Agravo Regimental interposto pela União Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 523.471, reconhecendo (i) que o princípio constitucional da vedação ao confisco se aplica também às multas e não apenas aos tributos; bem como (ii) a abusividade da multa de 60% aplicada naquele caso, idêntica à multa aplicada nestes autos. Destaca a ementa desse julgado.

Diz que, comprovado o descabimento da penalidade imposta, em caráter absolutamente desproporcional às infrações inexistentes que lhe foram imputadas, pleiteia a desconstituição do o débito decorrente do Auto de Infração lavrado, sob pena de violação ao artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 (“CF/88”).

Como conclusão de todo o exposto, a requerente tem como plenamente demonstrado que a exigência fiscal em questão deve ser integralmente cancelada, pelos seguintes motivos:

(i) o procedimento de estorno de débito foi adotado em consonância com a autorização legal prevista pelo artigo 359, §1º, do Decreto 6.284/97, não havendo qualquer irregularidade no procedimento adotado pela Requerente; e

(ii) a multa aplicada (60% do valor dos créditos supostamente indevidos) é abusiva e confiscatória, nos termos do artigo 150, inciso IV, da CF/88, devendo ser relevada ou reduzida.

Assim sendo, ante a demonstração da certeza e da legitimidade dos créditos, requer seja dado integral provimento à presente Impugnação, para que seja reconhecida a improcedência do Auto de Infração nº 274068.0001/14-4 (item 7) e, conseqüentemente, seja determinado o cancelamento integral do débito correspondente ao imposto, bem como da multa e de todos os demais acréscimos, com o decorrente arquivamento do processo administrativo.

Por fim, em respeito ao princípio da verdade real, requer seja o presente processo convertido em diligência, bem como que lhe seja assegurado o direito à produção de qualquer meio de prova em Direito admitidos, em especial pela posterior juntada de novos documentos, de forma a comprovar que não pode ser compelida a recolher os débitos de ICMS que lhe estão sendo imputados.

A autuante ao prestar a informação fiscal, às fls. 156 a 161 dos autos, após destacar as irregularidades cometidas, diz que a autuada alega em suas razões de defesa: (a) que fez pagamento de parte do auto e solicita a respectiva extinção dos créditos reclamados; (b) direito ao creditamento conforme artigo 359, §1º, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97; (c) a abusividade da multa aplicada; (d) pede diligência.

Destaca que o contribuinte anexou pagamento das infrações 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 8 e solicita a extinção dos débitos de ICMS nos termos do artigo 156, inciso I do CTN. Observa que o sujeito passivo não contestou as infrações 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 8, portanto não há lide a ser julgada com relação a esses infrações, o que as ratificam

Sobre a infração 7, a impugnante alega que realizou o estorno de acordo com a autorização legal prevista no §1º, do artigo 359, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Diz que a alegação não procede. A questão em lide não é a legitimidade ou não do estorno de débito prevista no §1º, do artigo 359, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e, sim da comprovação do seu valor.

Conforme descrito na infração 7, a impugnante foi intimada, fls. 9 e 10, a apresentar a comprovação do lançamento, mas fez a devida demonstração. A questão em lide é quantificar o valor que a Requerente tem direito de acordo com o do artigo 359, §1º, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Sem a apresentação da memória de cálculo e as respectivas notas fiscais, não é possível para a fiscalização validar o suposto crédito. Como a impugnante não comprovou o valor, porque não atendeu a intimação 4, não faz jus ao respectivo crédito. Ratifico a infração 7.

A impugnante alega que a multa aplicada é totalmente desproporcional, abusiva e confiscatória, devendo ser relevada ou reduzida. Diz, então, que a multa está devidamente aplicada conforme art. 42, VII da Lei 7.014/96, que o cita. Como a multa está prevista em lei, não há que se falar de confisco, portanto deve ser mantida a multa de 60% prevista no art. 42, VII da Lei 7.014/96.

A impugnante solicita diligência. Diz que não se faz necessária a diligência, pois consta no respectivo PAF todos os elementos necessários para conclusão da procedência das infrações.

Por tudo quanto aqui exposto mediante as considerações apresentadas, mantenho a ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário apurado nas infrações, visando salvaguardar os interesses públicos, esperando dos membros deste Egrégio Colégio um julgamento exemplar pela procedência do presente auto.

Às fls. 166 a 169 do PAF, constam extratos do SIGAT – Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária, acerca do detalhamento de pagamento dos valores reconhecido pela autuada.

## VOTO

Inicialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, sendo o imposto, a multa e sua base de cálculo

apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, com indicação clara do dos dispositivos da legislação infringidos, estando os enquadramentos das autuações em total conformidade com a descrição dos fatos relacionados às ocorrências fiscais, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla Defesa do contribuinte, o qual exerceu o seu direito de Defesa com plenitude.

Quanto ao requerimento da conversão do julgamento em diligência, com fundamento no art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, entendo desnecessária por considerar suficientes os elementos contidos nos autos, para formação de minha convicção e dos julgadores na análise da lide.

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir ICMS no montante de R\$146.357,19, relativo às oito infrações descritas e relatadas na inicial dos autos todas respaldadas por demonstrativos devidamente elucidativos, claros e incisivos, através dos ANEXOS 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 e 10 acostados às fls. 15 a 55, complementados por documentos às fls. 56 a 109 dos autos, sendo que, quanto à constatação dessas oito infrações, o sujeito passivo apresentou impugnação apenas quanto à sétima acusação, reconhecendo as demais, as quais serão consideradas procedentes, por não haver lide.

Em relação à sétima infração que diz respeito utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, através de lançamento no livro de apuração de estorno de débito - *campo 007* - sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, alega o sujeito passivo sua improcedência por quanto ter realizado o estorno de acordo com a autorização legal prevista no §1º, do artigo 359, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Como bem expressa a autuante em sua informação fiscal à fl. 159 dos autos, a questão em lide não é a legitimidade ou não do estorno de débito prevista no §1º, do artigo 359, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e, sim da comprovação do seu valor. Conforme descrito na infração 7 (fl. 3), o sujeito passivo foi intimado, fls. 9 e 10, a apresentar a comprovação do lançamento, mas não fez a devida demonstração. A questão em lide é quantificar o valor que o sujeito passivo tem direito de acordo com o do artigo 359, §1º, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Logo, sem a apresentação da memória de cálculo e as respectivas notas fiscais, para o qual foi intimado às fls. 9 e 10 dos autos, não é possível validar o suposto crédito. Assim, como o defendente não comprovou o valor do estorno de débito lançado, não faz jus ao respectivo crédito. Infração 7 subsistente.

Sobre a arguição do efeito confiscatório das multas aplicadas na autuação aventada pelo sujeito passivo, onde diz que a multa aplicada de 60% sobre o débito é abusiva e confiscatória, nos termos do artigo 150, inciso IV, da CF/88 e decisões do STF, devendo ser relevada ou reduzida, saliento que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como apreciação de decisão do Poder Judiciário conforme assim preconiza o art. 167, I e II do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração em tela.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0001/14-4**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$146.357,19**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologando os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de julho de 2014.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR