

A. I. Nº - 269352.0004/17-4  
AUTUADO - WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - ANDERSON PEIXOTO SAMPAIO  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 23. 04. 2018

#### 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0035-01/18

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. Autuado foi devidamente cientificado do início da ação fiscal e a lavratura do Auto de Infração ocorreu dentro do prazo estabelecido no § 1º do art. 28 do RPAF. Auto de Infração apresenta descrição clara da infração e demonstrativo com identificação das mercadorias, das notas fiscais, da base de cálculo e do valor do crédito fiscal utilizado indevidamente. Notas fiscais relacionadas nos demonstrativos indicam recebimento de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, em que ocorreu a apropriação indevida do crédito fiscal destacado no documento. Autuante refez demonstrativo para retirada de notas fiscais cujas saídas anteriores também ocorreram com tributação. Retificada a indicação da multa aplicada à infração. Pedido de nulidade rejeitado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 20/04/2017, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$1.206.081,55, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação tributária (01.02.05), ocorrido nos meses de maio de 2012, de julho de 2012 a junho de 2015 e de agosto de 2015 a dezembro de 2015, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou defesa das fls. 74 a 102, demonstrando a sua tempestividade. Afirmou que, segundo previsão do art. 196 do CTN, “a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”.

Continuou explicando que o Decreto nº 7.629/99, em seu art. 28, § 1º, especifica que a fiscalização dispõe do prazo de 90 dias, contados da ciência do contribuinte do termo de início de fiscalização, para a execução do procedimento de fiscalização, podendo este ser prorrogado por igual prazo, autorizado pelo órgão fazendário competente.

Acrescentou que a norma reguladora do processo administrativo indica que a intimação, de todos e quaisquer atos praticados pelo agente fiscalizador deve ser feita, preferencialmente, na pessoa do contribuinte. Bem como que, de acordo com o parágrafo único do art. 196 do CTN e art. 28 do

Decreto nº 7.629/99, os termos de fiscalização serão lavrados em livro fiscal do contribuinte e apresentados ao processo administrativo.

Alegou que o auto de infração deve ser nulo, pois o Auditor Fiscal não cumpriu as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios, geradores da nulidade, vez que a fiscalização tem origem na Ordem de Serviço nº 501650/17, sem, contudo, apresentá-la à Impugnante, quando da ciência do lançamento fiscal, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização ou acerca da existência de prorrogação. Bem como, inviabilizou a constatação se o Auditor Fiscal, descrito como Autuante, estava designado para promover a atividade fiscalizatória e se o período autuado foi o mesmo indicado para ser fiscalizado.

Requeru a nulidade também em razão da falta de apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, da descrição da infração e dos documentos que a comprove, afrontando os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, tudo em total afronta ao art. 39, VI, do RPAF.

Afirmou que as notas fiscais de entradas que foram autuadas se referem a operações canceladas, não entregues aos destinatários. A simples apresentação das notas fiscais de entradas já seria suficiente para afastar a autuação. Criticou a falta de apresentação dos documentos que respaldam a infração. Disse que é uma obrigatoriedade disposta em lei e não uma faculdade da fiscalização. Assim, entendeu que a planilha apresentada, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração.

Reiterou que o lançamento incorre em nulidade por ausência de prova da infração em relação aos elementos determinantes da base material tributável, uma vez que a ausência dos documentos fiscais mencionados pelo Autuante não é passível de convalidação, simplesmente porque não supríveis ou presumíveis, pois o ato administrativo, para ter validade e exigibilidade, deve estar revestido dos seguintes elementos: agente, objeto, forma, motivo e o fim. Entendeu que foi desprezado o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, constitucionalmente assegurado (art. 5º, LV, da Constituição), bem como alcançado o art. 18, II, IV, “a” do Decreto nº 7.629/99, que dispõe que são nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa e que desobedeçam a dispositivos expressos em lei.

Reiterou que as mercadorias saíram do estabelecimento autuado, mas não chegaram a ser entregues ao destinatário, retornando em seguida ao estabelecimento remetente. Lamentou o entendimento do autuante por glosar o crédito das entradas sem se aperceber que se tratavam de mercadorias não entregues ao destinatário e que saíram com débito do imposto. Citou, a título de exemplo, as NFs 11510 (saída) e 12069 (entrada) (fls. 131 e 132), conforme destacado nos dados adicionais da Nota Fiscal de entrada. Disse que emitiu NFs de entrada a crédito, uma vez que as saídas ocorreram a débito.

Completo dizendo que, independente de se tratarem de mercadorias sujeitas ao regime de antecipação tributária ou não, o crédito é legítimo porque estornou o débito da saída. Relacionou uma série de notas fiscais emitidas no ano de 2013 em decorrência de mercadorias não entregues ao destinatário que retornaram com o respectivo crédito.

O autuado destacou que ao se creditar do imposto na entrada de produtos não tributados ou quando regidos em outra sistemática de apuração, competia ao Autuante refazer a sua escrita fiscal, em especial o Registro de Apuração do ICMS, para identificar e assim apontar a existência ou não de débito tributário nos concernentes períodos. Ressaltou que para se constatar o valor do imposto que supostamente deixou de ser recolhido, evidenciando a verdade material, deveria ser refeita a apuração no período questionado, afastando os créditos considerados irregulares e, do

mesmo modo, os débitos lançados na escrita fiscal, correspondentes às saídas dos referidos produtos, para só então verificar a sobrevivência de saldo credor ou devedor.

Requeru a realização de diligência e perícia, de modo que não seja promovido pagamento de tributo indevido, sob pena de violação a ampla defesa e ao contraditório, assim como ao devido processo legal, tendo em vista a necessidade de confirmação do montante do imposto que deixou de ser recolhido.

O autuado ressaltou que duas razões afastam a possibilidade de aplicação de multa no patamar de 60%: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco. Considerou que a multa aplicada violou frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal. Requeru o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

Destacou, ainda, a necessidade de ser levado em consideração o benefício da dúvida, previsto no art. 112 do CTN, onde estabelece que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Em resumo, o autuado requereu a IMPROCEDÊNCIA do crédito tributário exigido no auto de infração, diante da impropriedade da exigência fiscal. E, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco. Por fim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (art. 112 do CTN).

Protestou pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

O autuante apresentou informação fiscal das fls. 138 a 140. Disse que o auto de infração foi lavrado com base na Ordem de Serviço nº 501650/17 e que o Termo de Início de Fiscalização está anexado à fl. 07, com data de postagem em 22/03/2017, com ciência do autuado através do Domicílio Tributário Eletrônico – DTE no dia seguinte, 23/03/2017. Ressaltou que a ordem de serviço é um documento interno da Secretaria da Fazenda, não havendo obrigatoriedade de entrega ao contribuinte, e que não houve prorrogação porque a fiscalização não durou mais que 90 dias.

Afirmou que efetuou o levantamento nos 4 (quatro) exercícios (2012 a 2015) de todas as notas fiscais de entradas em retorno de saídas canceladas (com CFOP 1949) e identificou que os valores das mercadorias com imposto destacado nestas notas fiscais ficam distante dos Créditos Indevidos que ora foram lançados no presente Auto de Infração. Anexou planilhas em CD à fl. 136, uma para cada exercício, com o detalhamento de todas as notas fiscais.

Com isso, entendeu que ficou evidente que o fato de notas de saídas não serem efetivamente entregues ao destinatário, com posterior reingresso ao estabelecimento remetente, não foi o motivo do creditamento indevido. Porém, em relação aos débitos que aconteceram nas saídas de produtos da ST, quando deveriam ter saído sem tributação, pelo fato de já estarem com a fase de tributação encerrada, sugeriu que a empresa exerça seu direito a pleitear Restituição.

O autuado voltou a se manifestar das fl. 144 a 150. Reiterou que o autuante não apresentou os documentos fiscais mencionados em seu demonstrativo, ou seja, não apresentou as notas fiscais mencionadas, muito menos os registros de entrada para comprovar o alegado. Entendeu que a falta de manifestação do autuante acerca desse assunto presume a veracidade dos fatos mencionados, nos termos do art. 341 do CPC/2015. Assim, entendeu que o Autuante confirmou

que não demonstrou a validade da fiscalização quanto à observância do prazo para conclusão da ação fiscal, finalizada com a lavratura do auto de infração.

Insistiu que a observação contida na nota fiscal de entrada correspondente exatamente a indicação da nota fiscal de saída, a qual está sendo cancelada, gerando, por sua vez, direito ao crédito, pois, em razão da saída ter ocorrido com débito do imposto, a entrada ocorre com crédito, caso contrário a operação não seria anulada e a fiscalização estaria exigindo imposto de operação, cujo fato gerador não ocorreu.

Destacou que o Autuante atestou que houve o cancelamento da operação de saída e, por essa razão, o crédito utilizado não poderia ser classificado como indevido. Ressaltou que, dentro do prazo impugnatório, reconheceu parte do crédito tributário exigido, promovendo o seu recolhimento, conforme atesta a guia em anexo (fls. 154 e 155).

O autuante apresentou nova informação fiscal às fls. 159 e 160. Disse que refez os demonstrativos (em CD à fl. 157), excluindo as notas fiscais com CFOP 1949 e 2949, que foram fruto de retornos de mercadorias que não foram entregues ao Destinatário e que referenciaram as notas de saídas anteriores, tributadas indevidamente, haja vista se tratar de mercadorias enquadradas na Substituição Tributária. Desse modo, apresentou como valor remanescente a importância de R\$1.135.734,08.

Acrescentou que no levantamento acostado à fl. 139, apurou o valor destacado de ICMS das notas de entradas com CFOP 1949, que se referem a retornos de mercadorias não entregues ao destinatário, no qual totalizou nos exercícios de 2012 a 2015 o montante de R\$634.554,44, mas que se refere a toda e qualquer nota, independente da mercadoria, e independente se estava no atual levantamento de crédito indevido de mercadorias da ST. Tinha o objetivo, apenas, de demonstrar que não representava o total do crédito indevido ora cobrado. Por isso, o auto de infração reduziu em apenas R\$70.347,47.

O autuado apresentou manifestação das fls. 169 a 173. Lembrou que do valor original do presente auto de infração de R\$1.206.081,55, pagou o montante de R\$918.534,13. Insistiu na tese de que o Auditor Fiscal não cumpriu as exigências formais previstas no art. 2º, § 1º e art. 39, VI do RPAF, inquinando a autuação de vícios que acarretam sua nulidade, ao deixar de apresentar as notas fiscais indicadas e os registros de entrada para comprovar o alegado nos demonstrativos, nem apresentou a ordem de serviço nº 501650/17, impedindo a verificação do cumprimento ou prorrogação do prazo para concluir a fiscalização. Lembrou que o autuante manteve o silêncio em relação às nulidades suscitadas.

Reiterou que as operações de saída não se concretizaram, não havendo que se falar em creditamento indevido do imposto, pois se a saída ocorreu com débito do imposto, a entrada gerará o crédito, caso contrário a operação não seria anulada e a fiscalização estaria exigindo imposto de operação cujo fato gerador inexistiu.

#### **VOTO**

Rejeito o pedido de nulidade do Auto de Infração em razão de suposta falta de cumprimento das exigências formais contidas na legislação. O início do procedimento fiscal que resultou na lavratura do presente Auto de Infração foi marcado pela cientificação de início de ação fiscal, ocorrida no dia 23/03/2017, via Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), conforme documento à fl. 07.

De acordo com o art. 108 do RPAF, a intimação do sujeito passivo deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem. O § 3º do referido dispositivo regulamentar estabelece que a comunicação por meio do DT-e será considerada recebida no dia em que a pessoa jurídica efetivar a consulta ao teor da comunicação no domicílio tributário eletrônico, na hipótese de a consulta ocorrer em dia útil.

Desse modo, o autuado tomou ciência do início da ação fiscal dia 23/03/2017 e tomou ciência da lavratura do Auto de Infração no dia 25/04/17, sendo, portanto, concluído o procedimento de fiscalização dentro do prazo de 90 dias, estabelecido o § 1º do art. 28 do RPAF. A ordem de serviço é documento interno da SEFAZ e não se constitui em documento de apresentação obrigatória ao contribuinte. A apresentação do termo de início de fiscalização representa a comunicação do início do procedimento de fiscalização e serve de marco para contagem do prazo para conclusão do trabalho. Nele estão referidos o período que será fiscalizado, o número da ordem de serviço recebida e o nome do auditor fiscal responsável pelo procedimento.

Também rejeito o pedido de nulidade em razão de suposta dificuldade em compreender a infração que lhe está sendo imputada. A descrição da infração está posta de forma direta, sendo a utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por antecipação tributária. Nos demonstrativos anexados das fls. 23 a 67, o autuante identifica a mercadoria, a respectiva nota fiscal de aquisição, o valor da base de cálculo e do crédito fiscal destacado no documento e utilizado indevidamente. Não há necessidade de apresentação de cópia dos documentos fiscais referidos nos demonstrativos. A indicação da mercadoria e do respectivo número da nota fiscal garante ao autuado condição para exercer seu amplo direito de defesa, pois estes documentos estão em sua posse.

No mérito, o autuado alega que o crédito indevido corresponde ao retorno de mercadorias não entregues ao destinatário, que haviam saído com destaque do imposto. Alegou que o crédito fiscal na entrada deveria ser aceito em razão da saída anterior também ter ocorrido com destaque do imposto, independente de estar incluído no regime de substituição tributária.

As notas fiscais emitidas pelo autuado, correspondentes ao retorno de mercadorias não entregues ao destinatário, relacionadas das fls. 89 a 91, não constam do demonstrativo produzido pelo autuante na informação fiscal (CD à fl. 157), resultado da revisão feita pelo autuante para retirada das notas fiscais que corresponderam ao retorno com destaque do imposto de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, mas cujas saídas anteriores também ocorreram com destaque do imposto.

Não cabe ao autuante, como sugerido pelo autuado, durante o procedimento de fiscalização, refazer a escrita fiscal do contribuinte diante da constatação de uso indevido de crédito fiscal. A comprovação de que o crédito fiscal apropriado era indevido implicou, necessariamente, em diminuição do imposto a recolher ao final da apuração.

Desse modo, também não cabe a realização de diligência ou perícia para verificação do valor do imposto devido, pois a apuração está detalhadamente exposta nos arquivos anexados no CD à fl. 157, com indicação das mercadorias, notas fiscais, base de cálculo e valor do crédito fiscal utilizado indevidamente. Não há, para as notas fiscais relacionadas nestes arquivos, indicação específica do autuado de tratar-se de retorno de mercadorias registradas anteriormente em notas fiscais de saída por ele emitidas.

Não há porque se pleitear a aplicação do previsto no art. 112 do CTN, pois não há dúvidas do resultado da fiscalização que pudesse colocar em discussão a aplicação de uma interpretação mais vantajosa da legislação para o contribuinte.

Cumprе ressaltar que, embora não altere o percentual da multa inicialmente aplicada, de 60%, o autuante se equivocou ao informar o dispositivo relativo à multa sobre a infração descrita nos autos e demonstrada nas planilhas anexadas. Por ter importado em descumprimento de obrigação tributária principal, o valor do tributo exigido pela utilização indevida de crédito fiscal deve ser acrescido da multa tipificada na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Assim, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando a exigência fiscal reduzida para R\$1.135.734,08, conforme demonstrativos elaborados pelo autuante, constantes em

CD à fl. 157, devendo ser homologado o pagamento já efetuado, conforme relatório às fls. 166 e 167.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269352.0004/17-4**, lavrado contra **WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.135.734,08**, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “F” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais previstos pela Lei nº 3.956/81, cabendo à autoridade administrativa a homologação da importância já paga, conforme relatório às fls. 166 e 167.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de março de 2018

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR