

A. I. N° - 278904.0018/17-0  
AUTUADO - WAL MART BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - JAYME BORGES DOMINGUES FILHO  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 28.12.2018

## 2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0215-02/18

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. MERCADORIAS COM IMPOSTO SUBSTITUÍDO. Mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária não permitem a fruição ao crédito do ICMS incidente na operação de aquisição. Afastada a arguição de nulidade. Alegações defensivas confirmadas em parte, excluídas as mercadorias que sujeitas a tributação normal. Infração subsistente em parte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração objeto deste relatório foi lavrado em 29/09/2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$1.456.904,12, com aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01 – 01.02.05 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por antecipação tributária Referente ao período de janeiro de 2014 a dezembro 2015.

Constata-se, que tempestivamente, a Autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 35 a 71, quando apresentou o arrazoado de defesa relatado a seguir.

Inicialmente a defesa arguiu nulidade do feito afirmando haver incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização e cerceamento do direito de defesa pela ausência da documentação pertinente a infração, e, que no mérito é totalmente improcedente.

Destaca que o Decreto nº 7.629/99 que, 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, amparando-se também no art. 196 do CTN.

Ressalta que o Auditor Fiscal não cumpriu as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios, geradores da nulidade, vez que segundo descrito no Auto de Infração, a fiscalização tem origem na Ordem de Serviço nº 503032/17, sem, contudo, apresenta-la, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização ou acerca da existência de prorrogação, ou mesmo se o Auditor Fiscal Autuante, estava designado para promover a atividade fiscalizatória e se o período autuado foi o mesmo indicado para ser fiscalizado.

Assevera que o contexto evidenciado acima gera a nulidade do lançamento fiscal, consoante o art. 18 do RPAF, por ofensa ao art. 2º, § 1º também do RPAF, o qual reproduziu.

Enfatiza que em se tratando de que a atividade administrativa de lançamento do crédito tributário é uma atividade plenamente vinculada, deve o Autuante sujeitar-se, rigorosamente, às disposições legais sob pena da sua inobservância viciar o ato praticado (art. 142, parágrafo único, do CTN). E reproduz, dizendo no mesmo sentido, diversos julgados dos Tribunais Administrativos dos Estados de Pernambuco e do Ceará.

Ressalta que com a falta de apresentação à Impugnante da referida Ordem de Serviço, exime-se o Autuante de comprovar que adotou todos os procedimentos legais para validade da ação fiscal. E que diante desse fato, pode-se presumir que o lançamento fiscal foi realizado fora dos contornos legais para conclusão da fiscalização consignada na Ordem de Serviço, maculando, desta forma, o lançamento de ofício, já que é a ordem de serviço válida que legitima a lavratura do Auto de Infração.

Remata que é “*Forçoso concluir pela declaração de nulidade do lançamento fiscal por ausência dos elementos essenciais e necessários à sua validade jurídica, decorrente da incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização, omissões que traduzem afronta a legislação vigente e, por sua vez, em NULIDADE do procedimento fiscal.*”

Tratando ainda da arguição de nulidade com foco desta feita no segundo argumento de nulidade, indicado sob o título de “*Preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação:*” diz a defesa que o art. 2º do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), o qual reproduz, traduz vários princípios jurídicos como (princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa) os quais foram todos violados.

Assevera que um dos requisitos para liquidez do auto de infração é a apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, através da apresentação minuciosa da descrição da infração e dos documentos que a comprove. E que não procedendo dessa forma, o Autuante afronta 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, o qual transcreveu.

Afirma que o Autuante, apesar de apresentar um demonstrativo fiscal (planilha), no qual discrimina o número da nota fiscal, o produto e seus respectivos valores, dentre outros dados, não conseguiu comprovar a sua constatação, bem como os dados dispostos na planilha apresentada.

E dizendo antecipar-se a alegação da dispensa da apresentação por se tratar de documento fiscal pertencente e de posse da Impugnante, diz ser forçoso reforçar que a apresentação dos documentos que respaldam a infração é uma obrigatoriedade disposta em lei e não uma faculdade da fiscalização. Assim, assevera que a planilha apresentada, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração.

Justifica que, ausente à documentação fiscal mencionada no Auto, fica prejudicada a verificação dos valores apresentados pela fiscalização, ou seja, a materialidade dos valores exigidos, situação que macula o crédito tributário exigido de iliquidez e incerteza, cerceando, por sua vez, o direito de defesa e o devido processo legal.

Aduz que a relevância da ausência das notas fiscais se torna ainda maior quando se observa que o Autuante indicou que as operações de aquisição foram de “ABS ALWAYS REGULAR”, “ABS ALWAYS BASICO”, “ABS INTERNO MEDIO” e “ABS ALWAYS P TOTAL”, mas, na verdade, as notas fiscais mencionadas na planilha fiscal são de entrada de “SAB JOHNSONS LAVA - ALECRIM 12X90G – JOHNSON”, “SAB LIQ GLICERINA - BEBE 2X250ML – GRANADO”, “COPO TRANSPARENTE - 100X330 ML – ZANATA” e “ABS ALWAYS P TOTAL” respectivamente, conforme pode ser constatado através das notas fiscais que protesta por juntada posterior.

Assevera que a alegada divergência apontada acima confirma a ausência de materialidade da infração, caracterizado pela não apresentação, por parte do Autuante, de todas as notas fiscais elencadas em seu levantamento fiscal.

Dizendo confirmar sua assertiva, aduz que o § 1º do art. 39 do RPAF, só excepciona as exigências meramente formais. E que no caso em apreço, o lançamento incorre em nulidade por ausência de prova da infração em relação aos elementos determinantes da base material tributável, uma vez que, entende, que a ausência dos documentos fiscais mencionados pelo Autuante não é passível de convalidação, simplesmente porque não supríveis ou presumíveis.

Como paradigma para a sua tese, afirmando tratarem-se de casos análogos, reproduz diversos julgados do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE), no sentido de que a apresentação dos documentos (planilha, escrita fiscal) em mídia digital, não dispensa a fiscalização de entregá-los também em via impressa, evitando-se, desta forma, quaisquer erros e equívocos nos valores apresentados, o que não foi observado pelo Autuante, posto que não apresentou as planilhas impressas em sua totalidade.

Complementa afirmando que mesmo que o Autuante tenha apresentado a chave de acesso, o que não é o caso dos autos, não estaria desobrigado de apresentar os documentos fiscais. Ou seja, deve a fiscalização apresentar todos os documentos utilizados pelo Fisco para confecção da planilha ou demonstrativo de crédito tributário.

Reitera que da forma como foi apresentado, o lançamento do crédito tributário não é suficiente para a caracterização do valor exigido e, consequentemente, não fornece segurança ao Auto de Infração, pois necessitaria que o Autuante, no mínimo, apresentasse os documentos que lhe deu respaldo, pois isto na opinião da defesa respeitaria o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, não só da Impugnante, mas também do corpo julgador administrativo, em especial quanto ao raciocínio matemático aplicado se quer confirma o resultado apontado.

Afirma que a premissa de que o lançamento seria válido apenas com a apresentação do demonstrativo, sem anexar todos os documentos utilizados no levantamento fiscal, não é suficiente para conferir certeza e liquidez ao crédito tributário. Acrescenta que a liquidez, certeza e segurança jurídica só se perfazem com o levantamento de todos os dados necessários para respaldar a pretensão fiscal.

Acredita que apenas fazendo mencionar que a Impugnante deixou de recolher o ICMS, sem apresentar os documentos pertinentes, não é suficiente para garantir à caracterização do valor do crédito tributário exigido e não fornece segurança ao Auto de Infração. Necessitaria o Autuante, no mínimo, apresentar os documentos que lhe deu respaldo.

Cita como espeque o teor do art. 142 do CTN, segundo o qual a Autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente: os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados.

E afirmando para que se afaste por completo toda e qualquer confusão, e para que inexistam dúvidas, que impõe-se demonstrar, cabalmente, o fato gerador que nada mais é do que a adequação do fato (desde que provado) à norma (art. 114 do CTN), e as respectivas base de cálculo e alíquota, todavia, diz que o Fisco assim não agiu, pois apresentou um débito sem os documentos correlatos, o que entendeu a defesa repercutir em ofensa do direito ao contraditório e à ampla defesa, constitucionalmente assegurado à Impugnante (art. 5º, LV, da Constituição).

Dizendo estar no mesmo sentido, reproduz 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, trazendo também excertos de julgados deste CONSEF.

Remata impor-se a declaração de nulidade do Auto de Infração, primeiro porque desobedeceu a dispositivos expressos em lei; e, segundo, porque essa insegurança repercute no amplo direito de defesa da Impugnante.

Salienta que não se trata de meras incorreções ou omissões formais. Trata-se de omissão quanto aos requisitos de validade do lançamento e que invalida o trabalho fiscal, porque retira da Impugnante o seu direito de defesa.

Passando a tratar do título “**I - Dos fundamentos de mérito:**” e sub título “**a. Improcedência da Infração 01:**” diz que constatou o Autuante que a Impugnante “utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por antecipação tributária”, nos exercícios de 2014 e 2015.

Explica que entre os produtos listados pela fiscalização encontram-se aqueles não sujeitos ao regime de antecipação tributária, o que significa dizer que a tomada do crédito pela Impugnante

seria legítima. Reproduzo a seguir as explicações prestadas pela defesa:

**SOUNDBAR JBL SB100 e SPEAKER JBL:** sobre o qual afirma que são aparelhos de som (NCM 85182200), que não estão inseridos no rol de produtos sujeitos a antecipação tributária, descritos no Anexo I do RICMS/12, não há razão para vedar o direito ao crédito.

**BISCOITO DE ARROZ:** Diz que o biscoito de arroz por não possuir em sua composição farinha de trigo (Protocolo ICMS nº 50/2005), não faz parte dos produtos sujeitos a antecipação tributária indicada no Anexo I do RICMS/2012, razão pela qual gera crédito em sua aquisição.

**ABS ALWAYS REGULAR, ABS ALWAYS BASICO”, “ABS INTERNO MEDIO” e “ABS ALWAYS P TOTAL”:** afirma que equívoco fiscal consistiu em apresentar descrição divergente para um mesmo produto. Explica que o Autuante indica que as operações de aquisição foram de “ABS ALWAYS REGULAR”, “ABS ALWAYS BASICO”, “ABS INTERNO MEDIO” e “ABS ALWAYS P TOTAL”, mas, na verdade, as notas fiscais mencionadas na planilha fiscal são de entrada de “SAB JOHNSONS LAVA - ALECRIM 12X90G – JOHNSON”, “SAB LIQ GLICERINA - BEBE 2X250ML – GRANADO”, “COPO TRANSPARENTE - 100X330 ML – ZANATA”.

**SOBRECOXA:** afirma que o produto listado pela fiscalização, conforme indicado na nota fiscal, na verdade é “SOBRECOXA ASSADO - ASSADO SEARA 700G – SEARA”, documento que protesta por juntada posterior. E, conforme sua descrição, o referido produto não se encontra “estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados”, mas pronto para o consumo. Segundo o inciso III, §2º, do art. 289, do RICMS/12, que reproduziu.

**P PL STICA, PORTA REVISTA, LIXEIRA RETANGULAR, PA PLASTICA, CONJUNTO DE POTES e LIXEIRA COM PEDAL:** Citados produtos não estão incluídos no rol de produtos sujeitos a antecipação tributária, elencados no Anexo I do RICMS/12. Sendo o rol taxativo, não poderia o Autuando ir além do previsto na norma para vedar a utilização do crédito pela Impugnante.

**SOYLAIT ORIGINAL:** O SOYLAIT ORIGINAL é uma bebida derivada soja e que não está contida no Anexo I do RICMS/12 como sujeita a antecipação tributária, sendo, portanto, legítimo o crédito fiscal utilizado pela Impugnante. (<https://www.jasminealimentos.com/produtos/integral/soylait-original/>)

**BC PAO DE QUEIJO, PAO QUEIJO GOURMET, PAO QUEIJO e PAO DE QUEIJO:** O pão de queijo não é um produto derivado de farinha de trigo, mas de polvilho doce ou azedo, não se sujeitando-se, portanto, ao regime de antecipação tributária. Deve-se destacar que o pão sujeito à substituição tributária é aquele à base de farinha de trigo, não se aplicando aos produtos citados, cujo ingrediente básico é o polvilho. (<https://www.yoki.com.br/recipe/pao-de-queijo/>). Inclusive, trata-se de produto de NCM 1901, diversa, portanto, daquelas previstas para substituição tributária de derivados de trigo.

**JS SABONETE BARRA:** Item não sujeito a antecipação tributária, uma vez que não faz parte do rol taxativo do Anexo I do RICMS/12. Contudo, e apenas para argumentar, se o Autuante está considerando o sabonete como item de material de limpeza (sabão: NCM 3401), que por si só já demonstra a sua improcedência, cabe salientar que o item material de limpeza “foi revogado pela Alteração nº 28, Decreto nº 15.807, de 30/12/14, DOE de 31/12/14, efeitos a partir de 01/02/15,” o que atinge o período fiscalizado. Assim, não há dúvidas do direito ao crédito.

**BATATAS DE MARZIPAN:** O citado produto “é uma deliciosa massa de amêndoas combinada com açúcar, muito apreciada na Europa, especialmente na Alemanha.” (<http://www.stuttgart.com.br/batatas-de-marzipan-com-cacau-em-po-100g-zentis.html>). Portanto, não são derivados de chocolate ou farinha de trigo e, por conseguinte, não estão sujeitos à antecipação tributária. Tanto é verdade que o NCM 19059090 indicado pela fiscalização não se encontra no Anexo I do RICMS/12.

**MINI TRAMPOLIM:** O equívoco da fiscalização é classificar o MINI TRAMPOLIM como brinquedo, quando, na verdade é material esportivo (NCM 9506.91.00), não estando contido no Anexo I do RICMS/12

**ISQUEIRO BIC MAXI:** Segundo a fiscalização o isqueiro classificado no NCM 96138000, conforme

indicado na planilha elaborada pelo Autuante, estaria sujeito à antecipação tributária e, por sua vez, não geraria crédito de ICMS decorrente de sua aquisição. Ocorre que o isqueiro que está sujeito a este regime de tributação é o incluído no NCM 9613.1 (item 22 do RICMS/12), o que não é o caso em questão, conforme atesta o próprio Autuante. Existem diversos tipos de isqueiros. Sendo fixada a antecipação tributária, exclusivamente, para os isqueiros classificados como 9613.1. Os demais tipos, classificados nas posições 9613.2, 9613.8 e 9613.9, não estão sujeitos à antecipação tributária. Nesse sentido, não fazendo parte do regime, é garantida a Impugnante a utilização do crédito fiscal.

**CREME DE AVELA:** Citado produto não é destinado à confeitoria, mas a consumo popular, conforme indicado na nota fiscal mencionada pela fiscalização, que protesta por juntada posterior.

**PEITO FGO DESFIADO, COXINHA ASA EMPANADA, COX FGO CREAM CHEESE, PEITO CHESTER DEF, LOMBO CHURRASCO e PEITO CHESTER DEFUM:** Citados produtos (NCM 1602), no período fiscalizado, não estão incluídos no Anexo I do RICMS/12, uma vez que produtos preparados para consumo. Ademais, com relação ao período de 2015, cabe salientar que o item 35-A só teve vigência de 01/01/2015 a 03/02/2015, período que não atinge o fiscalizado para os produtos citados (março, abril, maio e junho de 2015). Razão pela qual, o direito ao crédito fiscal permanece.

**MINI SYSTEM:** Aparelho de som não está incluído no rol taxativo do Anexo I do RICMS/12.

**NESCAFE DOLCE GUSTO:** Citado produto não é o café torrado e moído incluído no Anexo I do RICMS/12, mas cápsula para máquina de café.

**CARTOL CESTA GRANDE e CX CARTOL CESTA PEQ:** Citados produtos são **embalagens** feitas de papel não incluídas no Anexo I do RICMS/12. O equívoco fiscal decorre da utilização da NCM 19053100 que se trata de “Macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo; pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares; macarrão instantâneo” e “Torradas em fatias ou raladas”, que como visto não se assemelha ao produto indicado pela fiscalização.

**ENT MAIIS CAKE CHOC:** Referido produto é uma mistura para bolo, expressamente excluído da antecipação tributária, nos termos do item 26 do Anexo I do RICMS/12.

**BC CAPUCCINO TRADIC:** Mesmo que o Autuante tenha considerado como café torrado e moído (período de 2015), cabe salientar que o mesmo foi revogado do Anexo I do RICMS/12 a partir de 01/01/2015, o que significa dizer que o crédito utilizado pela Impugnante é legítimo.

**GNOCHI BATATA:** Citado produto não pode ser considerado como “macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo; pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares; macarrão instantâneo”, como quer fazer entender o Autuante ao utilizar o NCM 19022000. Trata-se de nhoque de **batata** e não de farinha de trigo. Razão pela qual, o crédito é legítimo.

**2 LAMPADAS LED BULBO, 2 LAMPADAS LED e 2 LAMPADAS LED GU10:** A lâmpada LED de NCM 85437099, conforme indicado na planilha fiscal, não está incluído no Anexo I do RICMS/12 como sujeito ao regime tributário da antecipação tributária.

**MACARRAO DE ARROZ:** As massas sujeitas ao regime de antecipação tributária são aquelas derivadas de farinha de trigo, nos termos do Protocolo ICMS nº 50/2005 e Item 33.1 do Anexo I do RICMS/12, não incluindo, portanto, aquelas cujo ingrediente principal é a farinha de arroz. Sendo assim, sua aquisição gera crédito fiscal para a Impugnante.

**PIZZA INT PERU/BROC, PIZZA MARGUERITA, PIZZA FGO C/CATUPIRY, PIZZA PORTUGUESA, PIZZA MUSSARELA e ESFIHA RICOTA:** Nos termos do item 33.1 do Anexo I do RICMS/12 observa-se que os mesmos não se enquadram na descrição do item 33.1, uma vez que são massas recheadas e preparadas. Em assim sendo, sua aquisição garante o direito ao crédito a

Impugnante.

**COXAS RA CONGELADA:** A carne de rã (NCM 02085000: répteis) não está relacionada no Anexo I do RICMS/12, consequentemente o crédito fiscal decorrente de sua aquisição não pode ser vedado pela fiscalização, gerando-se, dessa forma, a improcedência da exigência fiscal.

**RADIO MOTOROLA e TELEFONE S/ FIO FOX:** Em virtude da classificação na posição NCM 85171211, conforme indicado nas notas fiscais citadas pela fiscalização, o Autuante classifica os produtos referidos como sendo “Aparelhos de telefonia celular, cartões inteligentes (Smart Cards e Sim Card) – 8517.12.13, 8517.12.19 e 8517.12.31, 8523.52” (item 4 do Anexo I do RICMS/12). E conforme se depreende da descrição dos produtos autuados, esses não fazem parte do item 4 para o Fisco sujeita-los a antecipação tributária. Desta forma, não estando enquadrados no rol dos produtos sujeitos a antecipação tributária, a exigência fiscal não procede.

**VEET SUPREME:** Citado produto é um creme depilatório (NCM 33079000) e não está incluído no Anexo I do RICMS/12 como sujeito a antecipação tributária. O que significa dizer que o imposto de sua aquisição gera crédito fiscal para a Impugnante.

**RECHAUD DE CERAMICA:** Citado produto é um utensílio cozinha (NCM 73211200), o qual não está enquadrado no Anexo 1 do RICMS/12, portanto, legítimo o crédito fiscal decorrente de sua aquisição. Diante de todo o exposto, é indiscutível a improcedência do auto de infração.

Passando a tratar do título “**b. Do lançamento do débito na saída:**” diz restou demonstrado que as mercadorias autuadas não estão sujeitas ao regime da antecipação tributária, pois não se enquadram na classificação indicada pela legislação estadual, estando sujeitas à tributação normal do ICMS (crédito e débito). Complementa que por isso não gerou prejuízo ao Estado da Bahia, sobretudo considerando que foram objeto de tributação por ocasião das saídas. E que, nesses termos, a despeito das divergências de interpretação, inexiste tributo a ser recolhido, na medida em que o crédito fiscal estimado como indevido é totalmente extinguido (anulado) pelo lançamento do débito no momento das saídas.

Aduz que exigir o pagamento de tributo em consequência da glosa dos valores creditados, ignorando os débitos lançados na apuração, é o mesmo que impor pagamento para depois autorizar a repetição dos valores escriturados como débito, configurando verdadeiro “*solvet et repet*”, instituto sobejamente repudiado na doutrina e jurisprudência, o que não pode ser admitido nesta instância administrativa.

Assevera ser essa é a razão pela qual o presente Auto de Infração deverá ser julgado totalmente improcedente, porquanto inexistindo imposto devido, não há razão para prosseguimento da exigência fiscal, diante da ausência de prejuízo fiscal.

Nesse sentido, a Impugnante colaciona o entendimento da doutrina e da jurisprudência administrativa e judicial.

Abordando acerca do título “**c. Da exorbitância da multa aplicada:**” assevera que duas as razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (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.m Cita decisões do Supremo Tribunal Federal e diz que vem sendo seguido pelos pretórios federais e estaduais pátios, que diz entender pela aplicabilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias, admitindo sua equitativa redução pelo magistrado.

Requer o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

Ao tratar do título “**d. Do in dúvida pro contribuinte:**” entende que deve ser levado em consideração o benefício da dúvida, e fundamenta-se no art. 112, do CTN, que diz afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte. Colacionou, nesse sentido decisões de Tribunais Superiores.

Concluindo, sob o título “**7. Dos pedidos:**” requer o reconhecimento e declaração da nulidade ou da improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal.

Sucessivamente, pede, 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.

Pede, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (art. 112 do CTN).

Protesta a Impugnante 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 em sua informação fiscal, às fls. 98 a 104, inicialmente relata os argumentos defensivos e diz que as infrações apontadas foram devidamente caracterizadas, sendo possível determinar sua natureza, data de ocorrência, tipificação e o montante do débito tributário, nos termos do que dispõe o citado art. 39 do RPAF, aprovador pelo Dec. 7.629/99, conforme verificado no demonstrativo de débito trazido entre as folhas 01 e 06 do PAF.

Afirma que o presente Auto de Infração traz a reprodução fiel dos fatos verificados, consubstanciados pelas informações necessárias e suficientes à demonstração do fato arguido, através dos demonstrativos fiscais anexados entre as folhas 15 e 25 do presente, bem como da documentação fiscal (SPED/EFD) e demonstrativos de débito, em seus íntegros disponibilizados à autuada através de mídia cuja cópia se encontra anexada à folha 26 do PAF.

Repele toda e qualquer tentativa de desqualificar a presente auditoria, afastando a preliminar de nulidade suscitada, por restar descaracterizada a alegação de cerceamento de defesa, inclusive conforme demonstrado pela própria defendant ao trazer questionamentos recheados de informações detalhadas colhidas da peça de autuação.

Refuta a tentativa defesa de demonstrar a improcedência dos lançamentos em questão e registra que, feita a análise minuciosa de cada uma das mercadorias apontadas pela autuada nos itens 1 a 26, listados acima, concluiu que assiste razão à autuada em relação a apenas parte destes, razão pela qual foram os mesmos excluídos do montante reclamado, conforme os novos demonstrativos de débito elaborados que diz terem sido trazidos em anexo.

Passa então a descrever parte dos itens apontados em que discorda das arguições defensivas, pelas razões que reproduzo *ipsis litteris* a seguir:

“5 – PÁ PLÁSTICA, PORTA REVISTA, LIXEIRA RETANGULAR e LIXEIRA COM PEDAL – NCMs 3924 e 3926 - Estas mercadorias, além de estarem associadas a NCMs listados nos itens 24.9 e 24.10, respectivamente, do Anexo 1 do dec. 13.780/12, vigente à época da ocorrência do fato gerador, foram tratadas pela própria autuada como sujeitas ao regime de antecipação tributária na medida em as operações de saídas destas mercadorias se deram sem débito do ICMS, usando o CFOP 5405 - Venda de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte-substituído, conforme se depreende das notas fiscais de saídas de números 1401 a 1411, registradas pela autuada no SPED/EFD, período de 2014, bem como 1501, 1504 e 1505, lançadas no período 2015.

11 – ISQUEIRO BIC MAXI – NCM 96138000 – Da mesma forma, esta mercadoria, além de também estar associada ao NCM contemplado no item 22 do Anexo 1 do dec. 13.780/12, vigente à época da ocorrência do fato gerador, foi tratada pela própria autuada como sujeita ao regime de antecipação tributária na medida em as operações de saídas desta mercadoria se deram sem débito do ICMS, usando o CFOP 5405 - Venda de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte-substituído, conforme visto nas notas fiscais de saídas de números 1406, 1409 e 1412, lançadas no SPED/EFD do período de 2014.”

Em resumo, aduz que dentre o rol de cerca de 23.400 itens analisados e os cerca de 670 apontados inicialmente pela auditoria com utilização indevida de crédito por se tratarem de mercadorias sujeitas ao regime de antecipação tributária, ou eventualmente elevadas a este posto pelo tratamento dispensado pela autuada em suas operações de saídas, uma ínfima minoria apontada

pela autuada como indevidamente considerada foi acatada e excluída do cálculo do imposto devido, conforme demonstrativos em anexo, mantendo-se, no entanto, a esmagadora maioria dos itens, os quais sequer foram contestados pela autuada em sua peça de defesa, conforme visto entre as fls. 35 e 95 do PAF.

No que concerne ao pedido da defesa de redução ou remissão das multas, esclarece que estas foram aplicadas, por dever de ofício, com fulcro no inc. II do art. 42 da Lei 7.014/96 aplicável às operações de movimentação de mercadorias sujeitas à tributação do ICMS, não cabendo na presente auditoria discussões acerca de sua pertinência ou proporcionalidade.

Ressalta que, em 15/12/2017, portanto um dia após a apresentação de sua impugnação, a autuada efetuou recolhimento de parte do montante exigido através da presente autuação, no montante total, entre valor histórico e acréscimos legais cabíveis, de R\$1.611.407,32 (um milhão, seiscentos e onze mil, quatrocentos e sete reais, e trinta e dois centavos).

Concluiu mantendo, em parte, os lançamentos trazidos no Auto de Infração 27890400181701, de forma que seja julgada parcialmente procedente a única infração de número 01, resultando no valor histórico devido a título do ICMS de R\$1.391.273,76 (hum milhão, trezentos e noventa e um mil, duzentos e setenta e três reais, setenta e seis centavos), e acréscimos legais cabíveis, conforme demonstrativos que anexou.

A defesa se pronuncia acerca da informação às fls. 120 a 124, destaca que a Impugnante realizou o pagamento parcial da exação fiscal exigida pelo presente auto de infração, conforme comprovante que diz haver anexado às fls. 128.

Afirma que após análise dos argumentos apresentados pela Impugnante, o Autuante promoveu a exclusão dos seguintes produtos: SOUNDBAR JBL SB100, SPEAKER JBL, BISCOITO DE ARROZ, ABS ALWAYS REGULAR, ABS ALWAYS BASICO, ABS INTERNO MEDIO, ABS ALWAYS P TOTAL, SOBRECOXA, CONJUNTO DE POTES, SOYLAIT ORIGINAL, BC PAO DE QUEIJO, PAO QUEIJO GOURMET, PAO QUEIJO, PAO DE QUEIJO, JS SABONETE BARRA, BATATAS DE MARZIPAN, MINI TRAMPOLIM, CREME DE AVELA, PEITO FGO DESFIADO, COXINHA ASA EMPANADA, COX FGO CREAM CHEESE, PEITO CHESTER DEF, LOMBO CHURRASCO, PEITO CHESTER DEFUM, MINI SYSTEM, NESCAFE DOLCE GUSTO, CARTOL CESTA GRANDE e CX CARTOL CESTA PEQ, ENT MAIS CAKE CHOC., BC CAPUCCINO TRADIC, GNOCCHI BATATA, 2 LAMPADAS LED BULBO, 2 LAMPADAS LED, 2 LAMPADAS LED GUIO, MACARRAO DE ARROZ, PIZZA INT PERU/BROC, PIZZA MARGUERITA, PIZZA FGO C/CATUPIRY, PIZZA PORTUGUESA, PIZZA MUSSARELA, ESFIHA RICOTA, .COXAS RA CONGELADA, RADIO MOTOROLA, TELEFONE S/ FIO FOX, VEET SUPREME e RECHAUD DE CERAMICA.

Aduz que o Autuante em sua informação fiscal reconheceu a improcedência de parte do lançamento de ofício em tela, contudo entende que a parte remanescente da autuação também não procede, conforme volta a reiterar a defesa quanto aos seguintes produtos:

**P PL STICA, PORTA REVISTA, LIXEIRA RETANGULAR, PA PLASTICA e LIXEIRA COM PEDAL:** Aduz o Autuante na Informação Fiscal que as mercadorias estão enquadradas nos itens 24.9 e 24.10 do Anexo I do RICMS/2012. Contudo, afirma não proceder o argumento fiscal. Primeiro, por não serem material de construção. Segundo, pela simples comparação entre os itens citados pelo Autuante e o produto autuado. Portanto, mencionados produtos não estão incluídos no rol de produtos sujeitos a antecipação tributária, elencados no Anexo I do RICMS/12. Sendo o rol taxativo, não poderia o Autuante ir além do previsto na norma para vedar a utilização do crédito pela Manifestante.

**ISQUEIRO BIC MAXI:** Segundo o Autuante o produto mencionado estaria incluído no item 22 do Anexo I do RICMS/2012. O isqueiro que foi incluído na autuação está classificado no NCM 96138000, conforme indicado na planilha elaborada pelo Autuante. Ocorre que o produto que está sujeito ao regime de antecipação é o incluído no NCM 9613.1, conforme **indicado item** 22 do RICMS/12, o que não é o caso em questão, conforme atesta o próprio Autuante. O equívoco fiscal decorre do fato de que existem diversos tipos de isqueiros. Sendo fixada a antecipação tributária, exclusivamente, para os isqueiros classificados como 9613.1. Os demais tipos, classificados nas posições 9613.2, 9613.8 e 9613.9, não estão sujeitos à antecipação tributária. Nesse sentido, não fazendo parte do regime, é garantida a Impugnante a utilização do crédito fiscal. Diante desse contexto, resta demonstrado que as mercadorias autuadas não estão

sujeitas ao regime da antecipação tributária, pois não se enquadram na classificação indicada pela legislação estadual, estando sujeitas à tributação normal do ICMS (crédito e débito).

Acrescenta que, em que pese entender que a referida alegação já seria suficiente para afastar a exigência em comento, a Manifestante informa que o procedimento realizado não gerou qualquer prejuízo para o Fisco Estadual, em face do estorno do crédito pelo débito na saída. E que a Manifestante tratou o referido item como sendo sujeito à tributação normal do ICMS, creditando-se na entrada e debitando-se na saída.

Salienta que em consequência, nas duas situações relatadas, inicialmente advém o creditamento pelas entradas dos produtos no estabelecimento, providência esta que não traz qualquer prejuízo financeiro ao Estado da Bahia (caso entenda que tal produto é sujeito à antecipação tributária), porquanto a situação preliminar resta completamente anulada diante dos procedimentos efetivados pela Manifestante, quando da movimentação de tais produtos na saída.

Preleciona que uma análise técnica pormenorizada e imparcial, sem anseios pelo aumento na arrecadação do Estado, certamente confirmaria não só a escrituração dos débitos, como a inexistência de imposto a recolher nos períodos analisados.

Pondera que a manutenção da exigência fiscal importaria em enriquecimento ilícito do Estado, pois, o ICMS inicialmente creditado foi induvidosamente estornado pelos débitos lançados na escrita fiscal da Manifestante, não havendo imposto remanescente a ser cobrado.

Reflete que a exigência do pagamento de tributo em consequência da glosa dos valores creditados, ignorando os débitos lançados na apuração, é o mesmo que impor pagamento para depois autorizar a repetição dos valores escriturados como débito, configurando verdadeiro *solvet et repet*, instituto sobejamente repudiado na doutrina e jurisprudência, o que não pode ser admitido nesta instância administrativa. Apresenta em socorro de sua tese excertos de jurisprudência.

Ao final, requer:

*“Ante o exposto, e diante da confirmação do equívoco fiscal, à Manifestante reiterar os termos da defesa inicial e, notadamente o pedido de improcedência da autuação, bem como da homologação do recolhido parcial realizado.*

*Pugna, ainda, que todas as intimações e publicações sejam realizadas em nome dos Patronos da Autuada: Ivo de Lima Barboza, OAB/PE no 13.500; Gláucio Manoel de Lima Barbosa, OAB/PE no 9.934; Fernando de Oliveira Lima, OAB/PE no 25.227; Ivo de Oliveira Lima, OAB/PE nº 25.263; Fábio de Oliveira Lima, OAB/PE.”*

O autuante se pronuncia acerca da última manifestação defensiva e afirma não ter a defesa apresentado novos argumentos, e que todas já teriam sido objeto de apreciação por ocasião de sua informação fiscal, nada ais tendo a declarar.

É o relatório.

## VOTO

Inicialmente analisando as arguições de nulidade apresentada pela Impugnante, afasto a alegação de que houve incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal determinada pela OS 506590/16, em vista de que este documento não foi apresentado a Impugnante e da previsão no Decreto nº 7.629/99 que, em seu art. 28, § 1º, que transcrevo a seguir, 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, não tendo informações quanto a possível prorrogação vindo aos autos, isso dificultou a análise da defesa e por isso a autuação apresenta vícios, geradores da nulidade.

*Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:*

§ 1º O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso.

Entendo que o documento em questão (ORDEM DE SERVIÇO OS 506590/16) é um instrumento de controle interno, cuja serventia se restringe ao acompanhamento do trabalho realizado pelo preposto fiscal da SEFAZ-BA, e conforme previsão do RPAF, ex vi do art. 28, § 1º, a única consequência pela falta de prorrogação de uma ordem de serviço se dá em benefício do contribuinte, pois num lapso de perda de validade de designação do Autuante para a execução do procedimento fiscal, poderia a Impugnante exercer o seu direito à denúncia espontânea, se fosse o caso.

Ademais, posso assegurar que não há a menor possibilidade de uma ordem de serviço não prorrogada vir a resultar na lavratura de um auto de infração, pois o sistema de lavratura do mesmo não validaria este documento, nesta condição, para esse fim.

Discordo também que a ordem de serviço deva constar do PAF ou mesmo deva ser apresentada a contribuinte, não existe previsão na legislação afim, quanto a essa obrigatoriedade, por isso discordo que sua falta a possa macular de nulidade o auto de infração em tela.

Quanto às alegações m torno da falta de intimação, verifico que o Autuante anexou todas as intimações as fls. 07 a 09, e não existe prova no processo de não foi lavrado o termo de início no livro fiscal do contribuinte, todavia cabe registrar que a sua falta só inquinaria de nulidade o feito caso houvesse comprometido a defesa do contribuinte, entretanto verifica-se que a defesa se fez de forma eficaz. Assim, afasto também esta alegação de nulidade.

Em relação à alegação de nulidade sob o argumento de falta de apresentação dos documentos que fundamentam acusação fiscal afronta os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, entendo pelo seu descabimento, sobretudo por considerar que estando os documentos apontados no levantamento fiscal de posse da Impugnante, por ser de sua emissão, ou mesmo por ser objeto de sua atividade operacional quando se referem a operação de aquisição, afasta-se por completo qualquer dúvida quanto a eventual cerceamento de defesa, pois a acusação pode incontestavelmente ser revisada a partir das informações constantes dos demonstrativos fiscais pela simples comparação com os documentos em poder da autuada. Sendo assim, não seria no mínimo sensato, admitir a necessidade de que todos os documentos fossem colacionados aos autos. Seria jogar por terra todo o avanço tecnológico que resultou na racionalização e celeridade processual inherente a realidade hodierna. Maiormente considerando o ambiente atual da nota fiscal eletrônica em o documento é virtual e pode ser acessado a qualquer tempo, por Ademais, a julgar pela peça defensiva, resta inconteste que a Impugnante exerceu em sua plenitude o seu direito de defesa.

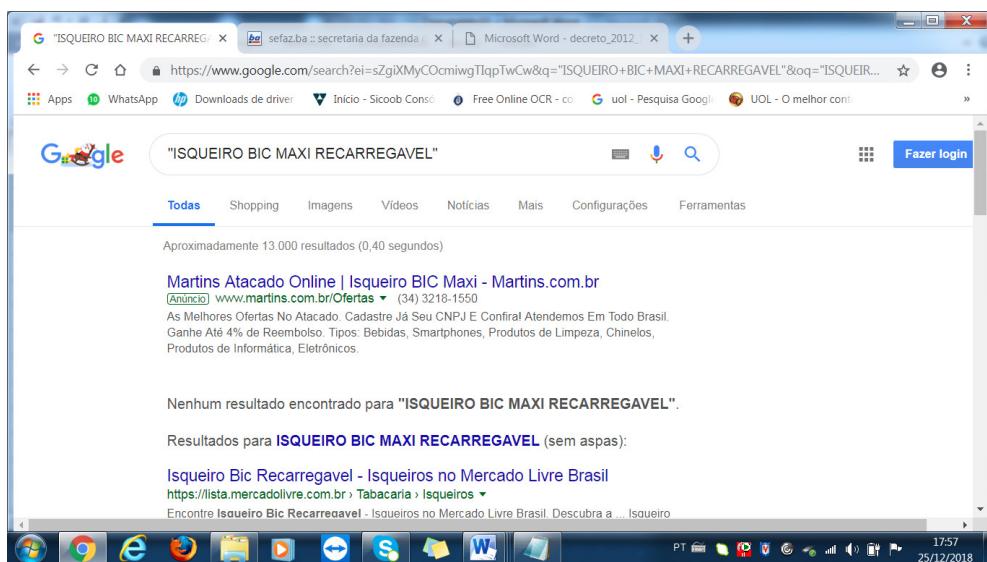
Concluo, portanto, não ter verificado nos autos nenhuma ofensa aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa. Ao contrário, constatei que foram apresentados todos os dados necessários à comprovação do valor exigido, concomitante minuciosa descrição da infração, acompanhada das indicações clara dos documentos que a comprovam de forma que em nenhum momento foi impedido a Impugnante de exercer o pleno direito ao contraditório e a ampla defesa, tudo em total conformidade com o art. 39, VI, do RPAF.

Enfrentando os fundamentos de mérito em contraposição à acusação fiscal de haver a Impugnante utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à entradas de mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, verifiquei que o Autuante aquiesceu em parte com o argumento defensivo de que entre os produtos listados pela fiscalização encontram-se aqueles não sujeitos ao regime de antecipação tributária, o que significa dizer que a tomada do crédito pela Impugnante seria em parte legítima.

Os produtos objeto da defesa foram: SOUNDBAR JBL SB100 e SPEAKER JBL; BISCOITO DE ARROZ;

ABS ALWAYS REGULAR; ABS ALWAYS BASICO; ABS INTERNO MEDIO; ABS ALWAYS P TOTAL; ABS ALWAYS REGULAR; ABS ALWAYS BASICO; ABS INTERNO MEDIO; ABS ALWAYS P TOTAL; SAB JOHNSONS LAVA - ALECRIM 12X90G – JOHNSON; SAB LIQ GLICERINA - BEBE 2X250ML – GRANADO; COPO TRANSPARENTE - 100X330 ML – ZANATA; SOBRECOXA - (SOBRECOXA ASSADO - ASSADO SEARA 700G – SEARA); P PL STICA, PORTA REVISTA, LIXEIRA RETANGULAR, PA PLASTICA, CONJUNTO DE POTES e LIXEIRA COM PEDAL; SOYLAIT ORIGINAL: O SOYLAIT ORIGINAL; BC PAO DE QUEIJO, PAO QUEIJO GOURMET, PAO QUEIJO e PAO DE QUEIJO; JS SABONETE BARRA; BATATAS DE MARZIPAN; MINI TRAMPOLIM; ISQUEIRO BIC MAXI; CREME DE AVELA; PEITO FGO DESFIADO, COXINHA ASA EMPANADA, COX FGO CREAM CHEESE, PEITO CHESTER DEF, LOMBO CHURRASCO e PEITO CHESTER DEFUM; MINI SYSTEM; NESCAFE DOLCE GUSTO; CARTOL CESTA GRANDE e CX CARTOL CESTA PEQ; ENT MAIS CAKE CHOC; BC CAPUCCINO TRADIC; GNOCCHI BATATA; 2 LAMPADAS LED BULBO, 2 LAMPADAS LED e 2 LAMPADAS LED GU10; MACARRAO DE ARROZ; PIZZA INT PERU/BROC, PIZZA MARGUERITA, PIZZA FGO C/CATUPIRY, PIZZA PORTUGUESA, PIZZA MUSSARELA e ESFIHA RICOTA; COXAS RA CONGELADA; RADIO MOTOROLA e TELEFONE S/ FIO FOX; VEET SUPREME; RECHAUD DE CERAMICA;

Deste rol de produtos contestados pela defesa o Autuante discordou apenas em relação aos produtos: PÁ PLÁSTICA, PORTA REVISTA, LIXEIRA RETANGULAR e LIXEIRA COM PEDAL, que verifiquei terem os NCMs 3924 e 3926, e referirem-se aos itens 24.9 e 24.10, respectivamente, do Anexo 1 do dec. 13.780/12; como também o ISQUEIRO BIC MAXI – NCM 96131000, contemplado no item 22 do Anexo 1 do dec. 13.780/12. Especificamente quanto a este último item, verifiquei que não existe no mercado o produto “ISQUEIRO BIC MAXI RECARGÁVEL” que a Impugnante diz comercializar sob o NCM 96138000, de forma que concluo que a Impugnante adotou o alegado NCM incorretamente, pois o produto em questão existe com a opção RECARGÁVEL, haja vista, não haver nos autos a prova de sua existência e o resultado da pesquisa abaixo:



Destarte, concordo com o opinativo do Autuante quanto a que estes produtos remanescentes, de fato, tratam-se de produtos efetivamente sujeitos à substituição tributária.

Em relação às arguições em relação à multa aplicada esclareço que falece competência a essa instância defensiva emitir juízo de valor com relação a multa aplicada por descumprimento de obrigação principal, a exceção para avaliação quanto à aplicação da multa recai apenas quanto as multas por descumprimento de obrigações acessórias, as quais poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo, *ex vi* do art. 158 do RPAF.

Sendo assim, voto pela procedência parcial da infração 01, devendo a mesma ser reduzida de R\$1.456.904,12, para R\$1.391.273,76, conforme novos demonstrativos acostados pelo Autuante às fls. 106 e 111.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278904.0018/17-0, lavrado contra a empresa **WAL MART BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.391.273,76**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 13 de dezembro de 2018

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR