

**PROCESSO** - A. I. N° 269352.0004/17-4  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.  
**RECORRIDOS** - WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0035-01/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 05/10/2018

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0244-12/18**

**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. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Tratam-se de Recursos Voluntário e de Ofício contra a decisão proferida pela 1ª JJF, através do Acórdão nº 0035-01/18 referente Auto de Infração, lavrado em 20/04/2017, para exigir 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.

A 4ª JJF, por unanimidade, julgou o Auto de Infração em referência Procedente em Parte reduzindo o valor exigido para R\$1.135.734,08, conforme voto abaixo transscrito:

**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 dúvida do resultado da fiscalização que pudesse colocar em discussão a aplicação de uma interpretação mais vantajosa da legislação para o contribuinte.*

*Cumpre 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.*

A 1ª JJF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, recorre de ofício da decisão proferida através do Acordão nº 0066-1/17.

A recorrente inconformada com a decisão de piso interpõe Recurso Voluntário fundamentando sua defesa com base nas razões abaixo articuladas.

Alega a recorrente que o Auto de Infração está maculado com a nulidade, diante do cerceamento do direito de defesa pela ausência da documentação pertinente a infração, bem como com a improcedência, diante da insubsistência da exigência fiscal.

Aduz que a falta de apresentação da Ordem de Serviço à recorrente viola o devido processo legal, visto que a validade do Auto de infração requer a apresentação de todos os documentos analisados, especialmente aqueles que fundamentaram o lançamento fiscal e a elaboração dos demonstrativos apresentados.

Entende a recorrente que a apresentação dos documentos que respaldam a Infração é uma obrigatoriedade legal e não uma faculdade da fiscalização. Assim, mera indicação da mercadoria e da nota fiscal não é suficiente para provar a infração. Sinaliza ainda que referida ausência prejudica a verificação dos valores apresentados pela fiscalização, atingindo a materialidade dos

valores exigidos e maculando o crédito tributário exigido de iliquidez e incerteza, cerceando, consequentemente, o direito de defesa e o devido processo legal, citando o art. 2º do RPAF.

Afirma a recorrente 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 descrição minuciosa da descrição da infração e apresentação dos documentos comprobatórios, em respeito aos princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, e impedindo o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, tudo em total afronta ao art. 39, VI, do RPAF, o qual exige a apresentação de outras ocorrências ou informações consideradas úteis para esclarecimento da ação fiscal.

No caso em apreço, sinaliza a recorrente que o lançamento incorre em nulidade, além de impedir a compreensão do cálculo do imposto, 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 são supríveis ou presumíveis.

Traz pronunciamento trazido pelo Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE).

Conclui afirmando que uma vez que não consta anexo todos os documentos utilizados no levantamento fiscal, a apresentação do demonstrativo não é suficiente para conferir certeza e liquidez ao crédito tributário. Pontua que referida falha é suficiente para demonstrar que o levantamento fiscal é insuficiente para conferir liquidez e certeza, que demandam a exibição de todos os dados que compõem o valor exigido, uma vez que a validade e exigibilidade do lançamento tributário enquanto ato administrativo depende da legalidade quanto ao agente, objeto, forma, motivo e o fim.

Ressalta a recorrente para 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, para que se afaste por completo toda e qualquer confusão, e inexistam dúvidas, 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 bases de cálculo e alíquotas.

Aponta a recorrente para o disposto no 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.

Traz acórdãos do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF) favoráveis à tese da nulidade acima suscitada.

No mérito, contesta a infração imputada, alertando a ocorrência de cancelamento das operações de saída e a saída com débito do imposto, fatos que permitem concluir pela anulação/estorno do crédito supostamente aproveitado.

Afirma que as mercadorias saíram do estabelecimento autuado mas não foram entregues ao destinatário, retornando em seguida ao estabelecimento remetente, como já fora inclusive reconhecido pelo Autuante com relação à algumas notas.

Relata a recorrente que a diligência não expurgou a totalidade das operações canceladas. Acrescenta afirmando que, se considerado o fato de que houve o débito do imposto quando da saída das mercadorias, resta plenamente justificada a emissão de notas fiscais de entrada com o crédito por ocasião do reingresso da mercadoria.

Alerta que não há que se falar em prejuízo aos cofres públicos se, considerado que, diante do equívoco, o Recorrente anulou a operação com o retorno das mercadorias ao estabelecimento autuado, creditando-se das operações que tinha se debitado. Então, com a legitimidade do crédito, não há que se falar em diminuição do imposto a recolher ao final de apuração, como

pretende fazer crer o Autuante.

Cita precedentes do próprio Conselho de Recursos Fiscais (3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal Acórdão CJF N° 0065-13/12, 1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO JJF N°0273-01/13) no sentido de que, comprovado que as saídas foram tributadas, os créditos reclamados não podem ser considerados indevidos.

Conclui afirmando que, mesmo submetidas à tributação antecipada, se a Recorrente tributou as mercadorias na saída, os créditos tomados na devolução dessas mercadorias são legítimos e não ensejam a falta de recolhimento do imposto. Por isso, mesmo se admitindo a utilização de procedimento em desacordo com a legislação quando se tomou o crédito do imposto na entrada de produtos não tributados ou regidos pela sistemática da antecipação, pediu-se o refazimento da escrita fiscal para identificar e apontar se de fato se verifica a existência ou não de infração.

Por último reclama a recorrente para a exorbitância da multa exigida, sinalizando para o caráter confiscatório.

Requer, portanto, em caso de dúvida, de acordo com a determinação contida no art. 112, do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando Improcedente o Auto de Infração em combate.

## VOTO

O Recurso de Ofício objeto da presente análise alcança a infração única do Auto de Infração e decorre do Acórdão nº 0035-01/18 proferido pela 1<sup>a</sup> JJF.

O fiscal autuante, em Informação Fiscal às fl. 159 e 160, reconhece parte das alegações trazidas pela recorrida, alicerçada pela correlata documentação acostada aos autos.

Analizando as exclusões realizadas, verifico que o fiscal autuante, atento às observações sinalizadas na peça impugnatória da recorrida, excluiu do lançamento fiscal todas as notas de entrada, notadamente porque representavam unicamente retornos de mercadorias decorrentes de operações de vendas tributadas realizadas pela recorrida.

As notas fiscais de saídas que antecederam as operações de retorno respectivas foram de fato submetidas à tributação, não obstante tratar-se de operações vinculadas a mercadorias enquadradas na substituição tributária.

Assim, todas as notas fiscais de entrada com CFOP's 1949 e 2949 foram devidamente excluídas do lançamento fiscal, pois, o crédito utilizado está amparado por operações efetivamente tributadas na sua origem.

Não há reparos, portanto, na decisão de piso. Recurso de Ofício não provido.

Enfrentarei, de logo, as diversas arguições de nulidade suscitadas pelo contribuinte em suas razões recursais.

Primeiramente, suscita o Contribuinte recorrente a nulidade da autuação, por não constar nos autos a Ordem de Serviço emitida pelo fiscal autuante.

Entendo, contudo, que a Ordem de Serviço não se caracteriza como elemento imprescindível para legitimar a autuação fiscal. Ademais, conforme devidamente pontuado pela decisão de piso, o referido documento é de uso exclusivo da própria Secretaria da Fazenda, sendo, portanto, despiciendo na lavratura do Auto de Infração. Assim sendo, não merece prosperar a correlata alegação de nulidade suscitada pela recorrente.

Pretende ainda a recorrente a declaração de nulidade da autuação, alegando que a mera indicação da mercadoria e da nota fiscal não é suficiente para provar a infração e que a ausência dos documentos nos autos prejudica a verificação dos valores apresentados pela fiscalização.

É certo afirmar que as notas fiscais listadas nos demonstrativos elaborados pelo fiscal autuante são notas eletrônicas e que, portanto, são de total conhecimento da recorrente, visto que são facilmente resgatadas junto ao sistema público estadual- SPED.

E no tocante à alegada incompreensão dos autos, não acolho as referidas razões defensivas, tão somente porque estão presentes nos autos todos os elementos necessários para possibilitar o contraditório, sendo forçoso reconhecer que a descrição da infração é clara ao imputar ao contribuinte o uso indevido de crédito fiscal referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação tributária.

Ressalto ainda que o lançamento fiscal está relacionado ao uso indevido de crédito fiscal nas aquisições de mercadorias inseridas na substituição tributária. Não há, portanto, lançamento de base presumida que enseje em nulidade. Ademais, sinalizo ainda que a recorrente, em sede de impugnação, pontua para supostos erros do fiscal autuante na exigência do imposto, sendo esse exercício de defesa a prova de que compreendeu a infração imputada e exerceu seu direito de defesa. Falar não há, portanto, em nulidade da autuação.

Ainda em sede de preliminar, 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.

Refutadas ficam, portanto, as arguições de nulidade lançadas pela recorrente.

No mérito, o Recorrente se insurge contra a ação fiscal, notadamente quanto à diligência realizada, que não expurgou a totalidade dos lançamentos sinalizados pela recorrente em referência as saídas de mercadorias não entregues ao destinatário e que haviam saído com destaque do imposto. Alegou a recorrente, portanto, que o crédito fiscal na entrada deveria ser aceito em razão da saída anterior também ter ocorrido com destaque do imposto, independentemente destas mercadorias estarem incluídas no regime de substituição tributária.

Em referência as alegações acima pontuadas, verifico que as notas fiscais emitidas pelo recorrente estão relacionadas às fls. 89 a 91 e, conforme pontua o fiscal autuante, não constam do demonstrativo produzido pelo autuante na informação fiscal (CD à fl. 157).

Devo ressaltar que o art. 123 do RPAF/99 assegura ao sujeito passivo o direito de exercer o contraditório, sendo certo que a referida defesa deve estar acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações. A simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143 do mesmo regulamento.

Compulsando os autos, entendo que a Decisão de piso não merece reparo algum, uma vez que o Sujeito Passivo não trouxe nenhum elemento que pudesse embasar tal revisão.

Caberia então à Recorrente, se quisesse demonstrar a correlata impertinência da ação fiscal, ter trazido aos autos prova incontestável que elidissem referida infração, apontando, inclusive, as supostas falhas do fiscal autuante, o que não ocorreu.

A ausência de provas garante a subsistência da autuação, razão pela qual concluo pela manutenção da Decisão proferida pelo Juízo de base, no particular.

Poderá, pois, a recorrente, munida das devidas provas materiais, manifestar-se junto a PGE/PROFIS por meio do controle da legalidade de forma a comprovar os erros apontados.

Quanto às multas aplicadas, observando o disposto nos arts. 158 c/c 167 do RPAF, foge da competência desse Colegiado a apreciação da alegada exorbitância do valor imputada, assim como a possibilidade de avaliar a suposta constitucionalidade suscitada.

Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os Recursos.

Este é o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269352.0004/17-4, lavrado contra **WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.135.734,08**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo à autoridade administrativa a homologação da importânciá já paga, conforme relatório às fls. 166 e 167.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de agosto de 2018.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS