

**A. I. N°** - 281508.0009/13-1  
**AUTUADO** - C&A MODAS LTDA.  
**AUTUANTE** - DILSON OLIVEIRA DE ARAÚJO  
**ORIGEM** - IFEP - DAT/NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - 21.02.2017

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N° 0005-02/17**

**EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias sujeitas a tributação não escrituradas. Sujeito passivo apresenta razões de defesa que elide em parte a imputação, entretanto foi modificada a multa de 10% para 1%, conforme alteração da Lei nº 7014/96, promovida pela Lei nº 13.461/15, com efeito, a partir de 11 de dezembro de 2015, por quantum o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, que orienta a aplicação retroativa da multa mais benéfica. Refeitos os cálculos, reduzindo o valor exigido. Infração parcialmente procedente. 2. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. USUÁRIO DE PROCESSAMENTO DE DADOS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA. INFORMAÇÕES PRESTADAS ATRAVÉS DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS COM DADOS DIVERGENTES DOS CONSTANTES NOS DOCUMENTOS FISCAIS CORRESPONDENTES. Na situação em exame, a multa diz respeito às divergências entre os dados dos arquivos magnéticos e os dos documentos fiscais correspondentes (segunda hipótese contemplada na estrutura da alínea “i”, em apreço). Como em todos os meses a multa de 5% sobre as diferenças entre os arquivos magnéticos e os documentos fiscais é inferior ao limite de 1% do valor das saídas, prevalece o valor da multa de 5%. Sujeito passivo apresenta razões de defesa que elide em parte a imputação. Refeitos os cálculos da multa, com base nas diferenças apontadas pelo defendente, conforme demonstrativo que faz parte integrante da defesa. Infração parcialmente procedente 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. b) MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO. Itens reconhecidos. c) SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. Sujeito passivo apresentou documentações não suficientes na sua totalidade, para demonstrar que se trata de apropriação de crédito de operações relacionadas com devolução de venda e transferência de mercadoria interna e para outro Estado, e não apropriação de crédito indevido relativo a aquisição de serviço de comunicação utilizado na comercialização de**

mercadorias, como imputado. Item subsistente em parte no valor remanescente apontado no Parecer ASTEC nº 0089/2016. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 27/12/2013, exige o débito tributário, no valor de R\$188.999,83, inerente ao ano de 2009, conforme demonstrativo e documentos às fls. 11 a 69 dos autos, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, ocorrido em janeiro, julho e agosto de 2009. Lançado multa no valor de R\$839,70, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas, conforme demonstrativo de fl. 29.

INFRAÇÃO 2. Forneceu informações através de arquivo(s) magnético(s) exigido(s) na legislação tributária, requerido(s) mediante intimação, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, ficando o valor da multa limitado a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período do ano de 2009, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações divergentes. Lançado multa no valor de R\$181.479,70, conforme demonstrativo de fl. 15.

INFRAÇÃO 3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por antecipação tributária, relativo aos meses de maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2009. Lançado ICMS no valor de R\$1.94,92, conforme demonstrativo às fls. 16/20.

INFRAÇÃO 4. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária, relativo aos meses de março, junho, julho, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2009. Lançado ICMS no valor de R\$115,26, conforme demonstrativo às fls. 21/22.

INFRAÇÃO 5. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de Serviço de Comunicação utilizado na comercialização de mercadorias, correspondente aos meses de janeiro, a dezembro de 2009. Lançado ICMS no valor de R\$2.880,91, conforme demonstrativo às fls. 23/28.

Às fls. 78 a 92 dos autos, com documentos anexos, o autuado apresenta sua defesa, na qual apresenta os seguintes esclarecimentos: trata-se de Auto de Infração por meio do qual busca o i. Agente Fiscal a constituição de crédito tributário de ICMS, em razão de 05 (cinco) supostas irregularidades que as descreve. Alega, contudo, que as supostas infrações não ocorreram, como diz que demonstrará a seguir.

Preliminarmente argui a nulidade da autuação, que diz existir dado a ausência de motivação adequada e falha na instrução do Auto de Infração. Conforme acima demonstrado, imputa-se à defendente a prática de cinco supostas infrações decorrentes de (i) falta de registro de notas, (ii) divergências em arquivos magnéticos e (iii, iv e v) apropriação indevida de créditos.

Observa que, como se demonstrará a seguir, com prova documental, (i) as notas foram registradas, (ii) as supostas divergências em arquivos magnéticos não existem e só foram encontradas porque a fiscalização desconsiderou operações sujeitas à substituição tributária (nas quais o tributo já havia sido regularmente recolhido em outra etapa), e (iii, iv e v) desconsideração dos débitos ocorridos posteriormente aos créditos em mercadorias integralmente sujeitas à comercialização.

Diz que a fiscalização tinha elementos mais que suficientes para verificar a regularidade das operações e dos registros feitos pela Impugnante, no entanto, preferiu não fazê-lo, lavrando equivocadamente o auto de infração ora impugnado. Destaca que, o registro de notas estava

disponível para consulta. O confronto entre o Sintegra e os arquivos magnéticos, que diz anexar, permitiria saber que as mercadorias que justificaram a alegação de divergência de dados estavam sujeitas à substituição tributária, o que anularia a quase totalidade das divergências encontradas. E com relação às apropriações indevidas de créditos, a fiscalização tinha todos os elementos para saber que se tratava de mercadorias sujeitas ao comércio, e dispunha dos dados necessários à verificação da inocorrência de lesão ao Erário.

Diz que demonstra que o auto está eivado de irregularidades, mais que suficientes para justificar sua anulação. Além disso, mesmo eventuais divergências documentais poderiam ser esclarecidas com simples diligência junto ao Defendente, ou solicitação de esclarecimentos, que não ocorreu.

Observa que, sem exposição de motivos ou fundamentos de cada infração, associado a outras considerações, o autuante descreve os fatos, faz-se enquadramento legal e apresenta os valores das divergências. Sobre a localização das divergências só ocorreu mediante árduo trabalho estimativo do Defendente, pois não é possível, com relação às divergências, por exemplo, verificar as etapas de cálculo que encontraram uma diferença de valor a ser considerado da ordem de quatro milhões, quando a referida diferença não chegava, quando muito, a cento e cinquenta mil reais. Assim, é evidente a nulidade do Auto em comento.

Aduz que o lançamento tributário, enquanto atividade administrativa plenamente vinculada, nos termos do art. 3º c.c. art. 142, ambos do CTN, pressupõe a adequada e suficiente descrição da conduta infracional, sem a qual será inevitável e irremediavelmente inválido, pois, como se sabe, a devida descrição dos motivos de fato e de direito que levaram à prática do ato (motivação) é elemento imprescindível à validade de todo e qualquer ato administrativo.

Após traçar outras considerações, invocando obediência ao princípio da fundamentação, que, à luz do seu entendimento, deve guardar íntima correlação com o princípio da motivação dos atos administrativos, diz que a falta de rigor do i. Agente Fiscal para apuração dos débitos de ICMS é alarmante e macula, por inteiro, a validade e eficácia do levantamento fiscal realizado.

Pelo exposto, diz que é nítida e patente ausência de elementos obrigatórios e indispensáveis à validade do lançamento, com isso aduz que é de se decretar a nulidade integral da autuação nos termos do art. 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF (Decreto Estadual nº 7.629/99).

Invoca, ainda, a nulidade do Auto de Infração, pela superficialidade do trabalho fiscal e ofensa ao princípio da verdade material. Diz que antes de adentrar o mérito, cumpre asseverar que o procedimento adotado pela fiscalização é nulo em razão da superficialidade da análise dos fatos, o que, indubitavelmente, fere o princípio da verdade material.

Diz que a Fiscalização deve guardar estrita obediência aos princípios que regem a Administração Pública, dentre os quais se destaca o da motivação e o da legalidade. Sendo assim, era necessária uma detida e profunda análises dos fatos efetivamente ocorridos. Com efeito, é justamente para resguardar os particulares de eventuais atos arbitrários por parte do Poder Público, que se faz necessário que toda e qualquer irregularidade eventualmente verificada esteja severamente atrelada ao princípio da verdade material. Traz tona comentários de alguns teóricos.

Diz que, na formação da livre convicção do órgão fiscal, são concedidos vastos meios instrutórios de inquisição da verdade dos fatos. Não deve a Fiscalização retroceder diante da obscuridade e dificuldade de provar certas circunstâncias. Deve prová-la para garantir o batismo da certeza, que deve reger toda a atividade administrativa tributária. Caberia, portanto, à Fiscalização, analisar todos esses fatos para fins de verificação da existência, ou não, das diferenças/irregularidades apontadas e, não somente, como efetivamente ocorreu, apontar a ocorrência de diversas infrações.

Assim, associado a outras considerações postas, diz que, por não ter a Fiscalização buscado a verdade material, nem tampouco apresentado motivação para tanto, é de se decretar sua nulidade a fim de que se retornem os autos à repartição de origem para realizar novo e válido

procedimento de auditoria dos fatos apontados. Ou seja, é necessário que a fiscalização considere os registros de nota efetivamente ocorridos, que leve em conta as operações sujeitas à substituição tributária e os débitos efetivamente realizados com relação às mercadorias sujeitas à comercialização. A observância do princípio da verdade material gerará, certamente, a anulação de todas as infrações apontadas no Auto de Infração.

No mérito, o Defendente discute cada uma de per si. Quanto à primeira suposta infração indicada, diz que não procede a informação constante do Auto de Infração, visto que as notas estão registradas. Nesse sentido, indica exemplificativamente, que a Nota Fiscal nº 789.494 foi escriturada no livro Registro de Entradas nº 10 na página 34 (doc. 02 – em meio eletrônico).

Assim, diz que, havendo o registro das notas, é de se afastar a infração apontada. Observa então que, essa demonstração feita de forma célere, enquanto elaborava a presente Defesa, já é suficiente para demonstrar a superficialidade do trabalho fiscal, tal como explicitado nos tópicos precedentes, o que reforça a necessidade de cancelamento de toda a autuação por evidente nulidade.

Quanto à segunda infração indicada, diz também que não procede a informação constante do Auto de Infração. Não existem as divergências indicadas no Auto de Infração entre as informações do LAICMS e os arquivos magnéticos. Destaca que as supostas divergências apontadas nos autos são referentes a vendas com produtos sujeitos a Substituição Tributária, que, no período constante do Auto de Infração, não eram lançados em CFOP distinto (5.405 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros sujeita a substituição tributária - ECF), da forma com o Defendente faz hoje. Os valores contidos na coluna LAICMS são os valores contábeis do referido CFOP (5.102 - Venda de Mercadoria Recebida e Adquirida ou Recebida de Terceiros – ECF), enquanto os valores da coluna ARQ. MAGNETICOS são as bases de cálculo do mesmo CFOP.

Para demonstrar a inexistência de divergências, o Defendente elaborou exaustivo trabalho de identificação que culminou na planilha anexa (doc. 03), com os valores constantes do LAICMS/ Arq. Magnéticos/ Total das Saídas por Período/ Valores de notas fiscais emitidas a pedido dos clientes. Apresenta-se a versão reduzida a seguir:

	<b>VALORES DO RAICMS CFOP 5.102</b>			
	<b>VL CONTÁBIL</b>	<b>BASE</b>	<b>ICMS</b>	<b>VL ST</b>
Jan/09	951.391,12	693.507,86	117.896,21	257.883,26
Fev/09	882.048,46	625.851,24	106.394,57	256.197,22
Mar/09	1.139.327,50	816.088,92	138.734,97	323.238,58
Abr/09	1.230.612,25	912.699,06	155.158,70	317.913,19
Mai/09	1.726.425,17	1.240.886,78	210.950,60	485.538,39
Jun/09	1.874.836,69	1.469.791,70	249.864,43	405.044,99
Jul/09	1.106.384,52	807.566,91	137.286,25	298.817,61
Ago/09	1.374.087,68	1.023.409,91	173.979,53	350.677,77
Set/09	1.292.280,47	959.620,55	163.135,36	332.659,92
Out/09	1.593.458,26	1.169.657,02	198.841,52	423.801,24
Nov/09	1.466.186,14	1.054.169,16	179.208,64	412.016,98
Dez/09	3.233.550,17	2.584.342,16	439.338,01	649.208,01
	17.870.588,43	13.357.591,27	2.270.788,79	4.512.997,16

	<b>TOTAIS DAS SAÍDAS - POR PERÍODO</b>				
	<b>VL CONTÁBIL</b>	<b>BASE</b>	<b>ICMS</b>	<b>ISENTO</b>	<b>OUTRAS</b>
Jan/09	987.158,18	725.752,39	121.449,93	-	261.409,75
Fev/09	898.149,41	638.565,78	107.640,06	1.503,00	258.080,63
Mar/09	1.154.538,44	825.761,66	140.123,70	2.821,00	325.955,78
Abr/09	1.240.255,39	913.911,43	155.364,48	2.953,00	323.390,96

Mai/09	1.766.706,54	1.261.106,93	213.403,22	20.014,22	485.585,39
Jun/09	1.905.190,79	1.485.167,00	252.011,32	11.109,49	408.914,30
Jul/09	1.131.138,15	822.647,39	139.063,08	5.559,37	302.931,38
Ago/09	1.385.480,23	1.026.877,35	174.457,80	1.170,43	357.432,45
Set/09	1.306.682,62	964.205,30	163.554,42	468,56	342.008,76
Out/09	1.604.323,02	1.176.575,44	199.774,91	651,47	427.005,14
Nov/09	1.505.082,60	1.066.527,56	180.764,55	22.972,49	415.582,55
Dez/09	3.263.265,13	2.595.282,21	440.823,94	11.263,98	656.686,27
	<b>18.147.970,50</b>	<b>13.502.380,44</b>	<b>2.288.431,41</b>	<b>80.487,01</b>	<b>4.564.983,36</b>

	<b>DIFERENÇA</b>	<b>SAIDAS</b>	<b>DIFERENÇA</b>		
	<b>CONTÁBIL</b>	<b>LIVRO</b>	<b>CONT X SAÍDAS = NOTAS</b>	<b>APONTADAS FISCO</b>	<b>DIFERENÇA</b>
Jan/09	35.767,06	35.776,96	9,90	257.883,26	0,00
Fev/09	16.100,95	16.218,45	117,50	256.280,20	82,98
Mar/09	15.210,94	15.230,84	19,90	323.238,91	0,33
Abr/09	9.643,14	9.758,84	115,70	317.956,31	43,12
Mai/09	40.281,37	40.962,77	681,40	485.185,44	352,95
Jun/09	30.354,10	32.376,50	2.022,40	445.742,01	40.697,02
Jul/09	24.753,63	24.823,53	69,90	298.802,52	15,09
Ago/09	11.392,55	11.422,45	29,90	350.686,71	8,94
Set/09	14.402,15	14.402,15	0,00	385.935,13	53.275,21
Out/09	10.864,76	11.896,86	1.032,10	454.892,11	31.090,87
Nov/09	38.896,46	38.896,46	0,00	427.748,28	15.731,30
Dez/09	29.714,96	30.763,46	1.048,50	648.848,98	359,03
	<b>277.382,07</b>	<b>282.529,27</b>	<b>5.147,20</b>	<b>4.653.199,86</b>	<b>140.202,70</b>

Da comparação entre as colunas “Valor da Substituição Tributária (“VL ST”) e “Diferenças Apontadas pelo Fisco” (“APONTADAS FISCO”), devidamente sombreadas na planilha acima, percebe-se que, quando a diferença apontada pelo Fisco para cada período não tem valor exatamente igual ao valor de substituição tributária, tem valor muito próximo deste.

A coluna “Diferença”, a última à direita na planilha acima, contém o valor resultante da subtração entre as diferenças apontadas pelo Fisco e o valor da substituição tributária para cada período, indicando que, mesmo quando ocorre alguma divergência, ela é sempre ínfima.

Justamente por isso que as divergências apontadas pelo Fisco totalizaram o valor de R\$4.653.199,86 para todo o período apurado (gerando um suposto valor por infração de R\$181.479,70), ao passo que, de acordo com a planilha acima indicada, a divergência real seria da ordem de R\$140.202,70, se consideradas as operações sujeitas a substituição tributária, como indicado.

Assim, o valor de suposta infração em razão da pequena divergência de R\$140.202,70, se subsistente, certamente será consideravelmente menor do que o valor total cobrado pela mesma infração no Auto de Infração.

Diz que, na substituição tributária já houve o pagamento, de forma que demonstrado que as operações que geraram a divergência são na verdade operações sujeitas à substituição tributária, fica evidente que não houve prejuízo ao erário, mas apenas o recolhimento da tributação pertinente em outra fase da comercialização, que não aquela considerada pelo Fisco na presente autuação. Nesse sentido, junta-se o relatório dos totais por registro do SINTEGRA (doc. 04) e os arquivos magnéticos respectivos (estes, em meio eletrônico – doc. 05), para todo o período questionado.

Por outro lado, a desconsideração das operações sujeitas à substituição tributária demonstra a falta de cuidado na realização da fiscalização, bem como a necessidade de anulação do Auto tendo em vista o grande número de inconsistências. Note-se que, com a simples consideração das indicadas substituições, afasta-se a quase integralidade dos valores cobrados no Auto de Infração.

De qualquer forma, vale realçar, conforme tópico acima, que em observância ao princípio da verdade material, deve ser revista a autuação, para que, se for o caso, seja refeita com a consideração da substituição tributária e subsequente redução dos valores cobrados para os valores corretos, se houver.

Quanto a terceira infração que diz respeito à suposta apropriação indevida de créditos por mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação, esta também não ocorreu. Exemplificativamente, pegando-se os produtos da classificação nº 01750 (sapatinho de menina/menino) diz comprovar que de fato houve crédito na entrada, porém, foi realizado o débito na saída, como demonstra os itens de cupons fiscais a seguir apresentado em tela extraída do sistema gerencial da empresa na forma “**Print Screen**”.

Assim, visto que ocorreram o crédito e o débito, a luz do seu entendimento, evidencia-se que não houve dano ao Erário, pois os valores de créditos e débitos se compensaram, de forma que não houve qualquer valor que tenha deixado de ser recolhido ao Estado.

Quanto à quarta infração que diz respeito à suposta apropriação indevida de créditos por mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação, diz também que não ocorreu. Exemplificativamente, pegando-se os produtos das classificações nºs 04052, 04056, 04073 e 04064 (CELULARES) – verifica-se que de fato houve crédito na entrada, porém, foi realizado o débito na saída, como demonstram os itens de cupons fiscais a seguir apresentado em tela extraída do sistema gerencial da empresa na forma “**Print Screen**”.

Assim, visto que ocorreram o crédito e o débito, a luz do seu entendimento, evidencia-se que não houve dano ao Erário, pois os valores de créditos e débitos se compensaram, de forma que não houve valor que tenha deixado de ser recolhido ao Estado.

Quanto à quinta infração que diz respeito à suposta apropriação indevida de créditos relativos à aquisição de serviços de comunicação, esta também não ocorreu. Os códigos que apareceram na planilha do fisco foram: 0158489; 0158589; 0166489; 0121989; 0152589; 0122889; 0154189; 0154389; 0144789; 0176489; 0158089; 0173589; 0156989; 0144989; e 0156789. Referidos códigos, da descrição publicidade, referem-se a mercadorias para comercialização, conforme tabela de classificações fiscais do sistema a seguir (ver códigos raiz abaixo – 584, 585, 664, 219, 525 etc. – os mesmos da planilha do Fisco)

Ademais, em análise da própria planilha que instruiu o Auto de Infração, qual seja, “*apropriação indevida de crédito – serviço de comunicação na comercialização*”, verifica-se que, embora as notas por problema sistêmico contemplem a descrição publicidade, os CFOP são de devolução e transferência para comercialização: (i) CFOP 1.202 – Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros; (ii) CFOP 1.152 - Transferência para comercialização (interna); e (iii) CFOP 2.152 - Transferência para comercialização (outros Estados).

Diz assim, que, em atenção ao princípio da verdade material, resta claramente demonstrado que as notas fiscais referem-se às operações de venda e devolução de mercadorias e não serviços de comunicação (publicidade, encartes, encartes promocionais, como pontuou esta douta autoridade), como demonstra o doc. 06, reproduzido, exemplificativamente, que faz parte integrante dos autos às fl. 90/91.

Assim, diz que, não se trata de aquisição de serviços de comunicação, mas de mercadorias sujeitas à comercialização, que portanto entram no sistema de débitos e créditos normais de qualquer mercadoria, não havendo que se chamar de indevido o creditamento, visto que houve o subsequente débito, como ocorreu também nos tópicos IV.3 e IV.4 acima.

Ainda que a informação de que tais mercadorias tinham a finalidade publicitária, isso decorreu de mero equívoco de preenchimento de documentação ou falha em obrigação acessória, o que não afasta a necessidade de apreciação da verdade material, já indicada nas preliminares dessa defesa, que, como visto acima, foi a comercialização dessas mercadorias com pagamento do respectivo ICMS, o que torna inteiramente válido o creditamento realizado.

Por todo o exposto, pede e espera o Defendente, preliminarmente, a anulação do Auto de Infração em razão da falta de motivação adequada e das claras inconsistências indicadas, bem como à inobservância do princípio da verdade material.

Caso assim não se entenda, requer-se o reconhecimento da improcedência integral do lançamento, pela inocorrência das supostas infrações, como restou comprovado na presente Defesa e na documentação que lhe dá suporte.

Na hipótese de se considerar necessário maior aprofundamento das provas ora coligidas, requer-se sejam os autos baixados em diligência para comprovar a ocorrência dos fatos e documentos expostos nesta defesa, que afastam as infrações apontadas, em respeito ao princípio da verdade material.

Protesta ainda pela juntada posterior dos originais dos instrumentos de procuração, nos termos do artigo 37 do CPC, tendo vista que os patronos que assinam a presente Defesa tiveram que realizar este ato com urgência, para impedir o decurso do prazo de 30 dias.

Requer a juntada posterior de outros documentos aptos a demonstrar a veracidade de suas alegações, com fundamento nos princípios da verdade material, da ampla defesa e do devido processo legal, bem como pela realização de prova pericial nos arquivos magnéticos do Defendente, se for o caso, de modo a demonstrar a inexistência das inconsistências alegadas.

Requer-se, por fim, (i) que todas as intimações e publicações relativas ao presente processo sejam feitas exclusivamente em nome do patrono da Impugnante, Eduardo Pugliese Pincelli (OAB/SP 172.548), com endereço na Rua Cincinato Braga, 340, 9º andar, São Paulo/SP, CEP: 01333-000, sob pena de nulidade; e (ii) a realização de sustentação oral de suas razões de Impugnação.

O autuante ao prestar a informação fiscal, às fls. 139/153 dos autos, aduz, após descrever todas as infrações imputadas, bem assim, resumidamente, os termos da defesa do defendente, diz que as arguições do sujeito passivo, não prosperam. Destaca que há que se registrar preliminarmente, que o contribuinte em apreço, é reincidente na prática de não atender as intimações para apresentação e/ou correção de arquivos magnéticos. Se ora ocorreu com relação ao exercício de 2009, em fiscalização anterior neste estabelecimento, ocorreu o mesmo com relação aos exercícios de 2006/2008, conforme Auto de Infração nº 2692000945/11-1, constante do cadastro do contribuinte.

Também não lhe assiste razão, sobretudo quando alega que o autuante desconsiderou as operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, menos ainda, de que o autuante dispunha dos elementos para localizar as notas não registradas, mas que, preferiu simplesmente autuar o contribuinte.

O lançamento tributário observou, rigorosamente, todas as formalidades legais para a sua constituição, tendo sido feita a descrição de todas as infrações cometidas pelo contribuinte, de forma precisa, objetiva e clara, tanto que, o mesmo apresentou minuciosa e ampla defesa, o que seria impossível se não houvesse clareza na descrição e na tipificação das infrações, na demonstração da sua base de cálculo, na aplicação da alíquota e no enquadramento legal, de modo que, o auto de infração preenche todos os requisitos legais, restando demonstrado não existir defeito formal que sustente a tese de nulidade argüida pelo autuado, cabendo ainda ressaltar que:

- através do documento de folha 8, o contribuinte foi intimado para que se pronunciasse à cerca “*notas fiscais não localizadas no livro de entrada no exercício de 2009*”, oportunidade que

recebeu a listagem das notas não localizadas. O autuação só ocorreu, com relação às notas fiscais não localizadas pelo autuante e pelo contribuinte.

- à folha 10 deste PAF, o contribuinte foi intimado, para no prazo de 30 dias, sob pena de multa, proceder a correção das divergências identificadas nos arquivos magnéticos, conforme listagens das divergências de folhas 11/14. No entanto, transcorreu o prazo legal, sem que o contribuinte tenha atendido à intimação, ou tenha disponibilizado no SINTEGRA, os arquivos corrigidos.

A alegação de que as divergências ocorrem em razão da existência de mercadorias sujeitas à substituição tributária não procede. Inúmeros foram os contribuintes varejistas que fiscalizei, com inúmeros produtos sujeitos à substituição tributária, porém, sem apresentarem divergências nos arquivos magnéticos. A rigor, as divergências decorrem da não observância das regras estabelecidas no Convênio SINTEGRA 57/95. Demais disso, além de não atender à intimação, nenhuma justificativa foi apresentada pelo contribuinte que esclarecesse os motivos de tais divergências.

No mérito quanto à infração 1 - *Notas Fiscais Não Registradas* - diz que o contribuinte não elide a ação fiscal na sua totalidade, posto que, aponta como registrada apenas uma das notas fiscais objeto da ação fiscal, silenciado com relação às Notas Fiscais nºs 250.072 e 8229. Como logrou provar o registro da Nota Fiscal nº 789.494, a infração é mantida, com relação às Notas Fiscais de nºs 250.072 e 8.299.

Quanto à infração 2 - *Existência de Divergências nos Arquivos Magnéticos* – com relação às divergências nos registros dos arquivos magnéticos o contribuinte diz que elas não existem, no entanto, no item seguinte a sua defesa, admite que as mesmas “*são referentes a venda com produtos da substituição tributária, que no período constante do Auto de Infração, era lançado com CFOP diferente*”.

À época da fiscalização, o contribuinte foi intimado (fls. 10), para corrigir as divergências constatadas pela fiscalização, oportunidade que também recebeu a listagem das divergências que residem às folhas 11/14, no entanto, transcorrido o prazo de 30 dias que lhe é concedido para atender este tipo de intimação, não providenciou a correção dos arquivos no SINTEGRA, nem prestou qualquer esclarecimento ao fisco, de modo que, a infração deve ser mantida integralmente.

Repita-se, o contribuinte é reincidente na prática de não atender as intimações para apresentação e/ou correção de arquivos magnéticos em fiscalização anterior, relativa aos exercícios de 2006/2008, ocorreu situação similar, conforme pode ser visto no cadastro do contribuinte, através do A. I. nº 2692000945/11-1. Por todo o exposto, a infração deve ser julgada procedente.

Quanto a infração 3 – *utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação* - o contribuinte afirma que ela não existiu. Assiste razão ao defendente, destaca o Fiscal Autuante. Diz que, analisando as operações de vendas de calçados, verifica-se que parte das operações de saídas, ocorreu com débito do ICMS, que compensam os créditos lançados, de maneira que, a infração não subsiste.

Quanto a infração 4 – *utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária*. Mais uma vez, assiste razão ao defendente, destaca o Fiscal Autuante. Diz que, mesmo se tratando de mercadoria sujeita à substituição tributária, foram realizadas operações de vendas com débito do imposto, em montante que compensa os créditos apropriados.

Quanto a infração 5 – *utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de Serviço de Comunicação utilizado na comercialização de mercadorias* - Diz que a alegação da embargante é similar aquelas dos itens anteriores, ou seja, que não houve infração à legislação do ICMS.



A alegação do contribuinte de que os créditos lançados não se referem a publicidade, e sim de mercadorias para comercialização, não procede. É que analisando os códigos dos produtos adotados pelo contribuinte, constantes do registro 75, do manual anexo ao Convênio ICMS 57/95, verifica-se que todos os códigos dos produtos que o autuante relacionou nas planilhas de folhas 23/28, códigos estes que são definidos pelo autuado, referem, exclusivamente, a publicidade.

Como prova da infração cometida, transcreve na informação fiscal, através demonstrativo à fl. 150/152, destaque do registro 75, exercício de 2009, cujas informações foram disponibilizadas no sistema SINTEGRA pelo próprio contribuinte, através dos arquivos magnéticos, o que, à luz do seu entendimento, resta assim demonstrado a infração 5 é procedente:

Assim, tendo em vista o acolhimento parcial da impugnação da autuada, referentes às infrações 1 (parcialmente), infração 3 (total) e infração 4 (total), apresenta novo demonstrativo de débito às fls. 152/153 para o Auto de Infração em tela, totalizando o montante de R\$185.079,76.

Ante o exposto e tudo o mais que consta do Auto de Infração, deve o mesmo ser julgado procedente, em parte, fixando o débito histórico do autuado em R\$185.079,76.

Voltando a manifestar nos autos (fls. 161/166) o defendente, agora em relação à informação fiscal prestada pelo Fiscal Autuante, diz que o d. fiscal reconhece a procedência apenas parcial do Auto de Infração, indicando contudo a procedência parcial da infração 1 e total das infrações 2 e 5. Contudo, diz que não assiste razão ao d. auditor fiscal.

Quanto à segunda infração indicada, alega o d. fiscal que, embora o Defendente indique que as divergências não existem, ela admite que as mesmas *“são referentes a vendas com produtos sujeitos a Substituição Tributária, que, no período constante do Auto de Infração, era lançado com CFOP diferente”*.

Registre-se, em primeiro lugar, que não é fidedigna a transcrição da defesa realizada pelo fiscal. Isso porque o Defendente não admite que as divergências *“são referentes a vendas com produtos sujeitos a Substituição Tributária, que, no período constante do Auto, era lançado com CFOP diferente”*. O Defendente diz, sim, que as supostas divergências *“são referentes a vendas com produtos sujeitos a Substituição Tributária, que, no período constante do Auto de Infração, não eram lançados em CFOP distinto (5.405- Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros sujeita a substituição tributária - ECF), da forma com o Defendente faz hoje”*.

Inclusive, aponta-se na defesa do Defendente, explicitamente, que *“não existem as divergências indicadas no Auto de Infração entre as informações do LAICMS e os arquivos magnéticos”*. Observa que o auto indica divergência entre os arquivos magnéticos e os dados constantes dos documentos fiscais correspondentes. Contudo, não existe tal divergência.

Se muito, existe uma imprecisão no CFOP. No período considerado na autuação, o Defendente usava o CFOP 5.102 - Venda de Mercadoria Recebida e Adquirida ou Recebida de Terceiros – ECF, e depois passou a usar o CFOP 5.405 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros sujeita a substituição tributária – ECF, que não é contraditório, e sim mais específico. Diz que, na verdade, o CFOP 5.405 é uma subdivisão ou especificação do CFOP 5.102, no qual está contido, razão pela qual não se pode falar em divergência.

Destaca o Defendente que o Auto de Infração indica que a divergência ocorre entre arquivos magnéticos e os dados constantes dos documentos fiscais correspondentes, mas a parte deixa claro apenas que, por antes ter utilizado o CFOP mais *“genérico”* – o 5.102 – o fiscal não atentou para o fato de que as mercadorias mencionadas na autuação eram mercadorias sujeitas à substituição tributária. E os documentos fiscais não contrariavam tal informação, muito pelo contrário: o relatório dos totais por registro do SINTEGRA e os arquivos magnéticos respectivos, juntados com a defesa, para todo o período questionado, bem como todos os demais registros da empresa permitem claramente que os bens classificados como apenas como *“Venda de Mercadoria Recebida e Adquirida ou Recebida de Terceiros”* eram de fato *“Venda de*

*Mercadoria Recebida e Adquirida ou Recebida de Terceiros*”, mas sujeita à substituição. Logo, mesmo entre os CFOPS, não há divergência, mas diferença no grau de especificidade.

Nesse sentido, diz que a alteração no CFOP utilizado pela empresa para mercadorias sujeitas à substituição, a partir de um certo período, não tem aptidão para indicar divergências entre arquivos magnéticos e documentos fiscais dentro de um mesmo período. Na verdade, as divergências teriam que ser mostradas entre os arquivos e documentos do período em que se utilizava um CFOP, e os arquivos e documentos referentes ao período em que se utilizava o novo CFOP, mais específico.

Nesse sentido, vale lembrar que ainda que se diga que o CFOP anterior não poderia ser utilizado – por ser inespecífico – isso não significa que havia divergência entre os arquivos magnéticos e os documentos fiscais no período em que ele foi utilizado. Ora, se no período considerado na autuação o conjunto de arquivos magnéticos e documentos fiscais indicava “*Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros sujeita a substituição tributária*”, e o CFOP utilizado indicava apenas “*Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros*”, não há divergência.

Diz então, que, divergência haveria se os arquivos apontassem mercadoria não sujeita à substituição, e os documentos fiscais apontassem o contrário, ou vice-versa. Se parte dos documentos indica a classificação geral, e o restante simplesmente permite a especificação, não há que se falar em contrariedade entre eles.

Tal observação torna-se particularmente verdadeira quando se observa que, a despeito do CFOP utilizado no período autuado não especificar tratar-se de mercadoria sujeita à substituição, o restante da documentação demonstra a ocorrência da substituição e do pagamento referente à substituição - ficando evidente que não houve prejuízo ao erário, mas apenas o recolhimento da tributação pertinente em outra fase da comercialização, que não aquela considerada pelo Fisco na presente autuação. Fazendo tal comprovação, foram juntados à defesa o relatório dos totais por registro do SINTEGRA e os arquivos magnéticos respectivos, para todo o período questionado.

Assim, ao indicar a mudança de CFOP utilizado, para o período posterior ao autuado, o Defendente, ao contrário do que alega o d. fiscal autuante, não estava confessando as divergências apontadas, mas apenas indicando que, pela falta de especificidade – e não pela contrariedade – do CFOP utilizado no período autuado, o fiscal não atentou para a substituição e, por isso, considerou contraditórias as informações de arquivos magnéticos e documentos fiscais. Ou, em outras palavras, o novo CFOP facilita o trabalho da fiscalização e impede equívocos como o apontado – o que não significa, de forma alguma, que o CFOP anterior gere quaisquer divergências entre os documentos fiscais e os arquivos magnéticos.

Diz que, vale notar que a empresa passou a utilizar o novo CFOP antes de ser autuada, deixando clara sua boa-fé e seu interesse em facilitar o trabalho da Administração.

De qualquer forma, diz que, evidenciado que houve boa-fé, com o pagamento da substituição tributária, e que, se muito, houve imprecisão no CFOP utilizado no período autuado – e não divergência entre os diferentes documentos e arquivos – é aplicável ao presente caso o art. 158 do RPAF/BA (Regulamento do Processo Administrativo Tributário Baiano), que destaca.

Na presente hipótese, não há qualquer alegação de que o Defendente tenha praticado a suposta infração apontada pela fiscalização com dolo, fraude ou simulação, estando atendido um dos requisitos previsto na norma. A ausência de dolo é ainda mais manifesta quando se verifica que as supostas inconsistências verificadas pela fiscalização nos arquivos magnéticos foram apuradas com base nos próprios documentos fornecidos pelo Defendente, o que demonstra que não havia qualquer interesse em enganar o fisco. Se houvesse má-fé, todos os documentos apresentados teriam conteúdo apto a ocultar eventual infração.

Além disso, inexistiu prejuízo à Fazenda Pública Baiana, visto que não houve cobrança de ICMS no tocante a tal parte da autuação – e houve o recolhimento em outra fase, como demonstrado, em razão da substituição – restando atendido o outro requisito do art. 158 do RPAF/BA.

Portanto, seja por inoccorrência da infração, seja por aplicação do art. 158 do RPAF, é de se afastar a aplicação da cobrança relativa à infração 2, julgando-se improcedente também essa parte do Auto de Infração.

Quanto à suposta infração 05, alega o d. fiscal que “como demonstra o Registro 75”, os códigos dos produtos listados referem-se, exclusivamente, a publicidade. Contudo diz que, tal alegação não é capaz de afastar os argumentos de defesa e muito menos de sustentar a alegação de apropriação indevida de créditos.

É que o Defendente reconhece sua defesa a ocorrência da *“informação de que tais mercadorias tinham a finalidade publicitária”*, mas explica que *“isso decorreu de mero equívoco de preenchimento de documentação ou falha em obrigação acessória”*, o que não afasta a necessidade de apreciação da verdade material, já indicada desde as preliminares da defesa realizada.

Deixa claro que a informação sobre a finalidade publicitária era equivocada. O Defendente alega na defesa, em primeiro lugar, que embora os códigos refiram-se à descrição “publicidade”, eles “referem-se a mercadorias para comercialização, conforme tabela de classificações fiscais do sistema a seguir”, indicando códigos raiz e telas comprobatórias (e juntando à defesa a íntegra dos arquivos comprobatórios).

Aponta ainda o Defendente que *“em análise da própria planilha que instruiu o auto de infração, qual seja, “apropriação indevida de crédito – serviço de comunicação na comercialização”*”, verifica-se que, embora as notas “por problema sistêmico” contemplem a descrição publicidade, os CFOP são de devolução e transferência para comercialização, citando os seguintes CFOPs: (i) CFOP 1.202 – Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros; (ii) CFOP 1.152 - Transferência para comercialização (interna); e (iii) CFOP 2.152 - Transferência para comercialização (outros Estados).

Portanto, em atenção ao princípio da verdade material, demonstrado que as notas fiscais referem-se às operações de venda e devolução de mercadorias e não a serviços de comunicação (publicidade, encartes, encartes promocionais, como pontuou esta doughty autoridade) – e que portanto entram no sistema de débitos e créditos normais de qualquer mercadoria, não havendo que se chamar de indevido o creditamento – fica claro que, se muito, houve erro de preenchimento de documentação ou falha em obrigação acessória, o que não afasta a necessidade de apreciação do fato de que ocorreu a comercialização dessas mercadorias com pagamento do respectivo ICMS, o que torna inteiramente válido o creditamento realizado.

Por todo o exposto, requer-se a desconsideração dos argumentos da informação fiscal, reiterando-se todos os termos e pedidos da exordial e requerendo, preliminarmente, a anulação do Auto de Infração em razão da falta de motivação adequada e das claras inconsistências indicadas, bem como à inobservância do princípio da verdade material.

Caso assim não se entenda, requer-se o reconhecimento da improcedência integral do lançamento, pela inoccorrência das supostas infrações, como restou comprovado na Defesa e na documentação que lhe dá suporte.

Na hipótese de se considerar necessário maior aprofundamento das provas coligidas, requer que os autos sejam baixados em diligência para comprovar a ocorrência dos fatos e documentos expostos nesta defesa, que afastam as infrações apontadas, em respeito ao princípio da verdade material.

Em sessão do dia 06/11/2011, a 5ª JJF, julgou procedente em parte o Auto de Infração em tela, conforme os termos do Acórdão JJF Nº 0218-05/14 à fls. 174 a 188, de forma parcial as infrações 1 e 2; e totalmente improcedente as infrações 3, 4 e 5, em decisão unânime.

Por recurso de ofício, na forma do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, em 2ª instância, através do Acórdão CJF Nº 0013-11/15 à fls. 204 a 211, reformou a decisão de 1ª instância, devolvendo o presente PAF a este Relator, para, à luz do entendimento dos membros da segunda instância administrativa fiscal da SEFAZ/BA, efetuar a conclusão do saneamento do presente processo e posteriormente desenvolver novo julgamento dos autos, em especial os atos relacionados às infrações 2 e 5.

Isto posto, em pauta suplementar da 5ª JJF, datada de 28/08/2015, decidiu converter o presente processo em diligência a ASTEC/CONSEF, para que sejam adotadas as seguintes providências:

- **Quanto à infração 2**, que diz respeito a aplicação de multa nos termos do art. 42, inciso XII-A, “i”, da Lei 7.014/96, por ter o autuado fornecido informações, através do Arquivo Magnético, de dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes (LAICMS), as alegações de defesa, são de que as divergências apontadas, no levantamento da multa aplicada pelo Fiscal Autuante à fl. 15 dos autos, decorrentes de valores constantes no LAICMS e Arquivo Magnético (Sintegra), **relacionam a vendas com produtos sujeitos a Substituição Tributária** que, no período constante do Auto, não eram lançados no CFOP 5.405 – Venda de Mercadoria Adquirida ou Recebida de Terceiros Sujeita a Substituição Tributária, como diz fazer hoje; e sim, eram lançados no LAICMS com o CFOP 5.102 Venda de Mercadoria Recebida e Adquirida ou Recebida de Terceiros – ECF), diferentemente do “*quantum*” registrado no Arquivo Magnético (Sintegra), que diz terem sido lançadas com as bases do CFOP correto, ou seja, 5.405 – Venda de Mercadoria Adquirida ou Recebida de Terceiros Sujeita a Substituição Tributária.
  - **1ª Providencia: Em relação a infração 2**, onde autuada traz aos autos, às fl. 84 (verso), planilha demonstrando que a divergência apontada na autuação, refere-se a valores de vendas com produtos sujeitos a Substituição Tributária, lançados equivocadamente, no LAICMS, com CFOP 5.102; **atestar se**, efetivamente, **procedem as afirmações de defesa**, com relação aos valores apontados na planilha, **conforme os termos destacado no item IV.2 da manifestação às fls. 84 a 86**, desenvolvendo, para tanto, conforme entendimento do Sr. Diligente Fiscal designado, intimação, junto a autuada/autuante, documentações/informações outras (a exemplo dos livros fiscais e arquivos magnéticos do próprio contribuinte) que entenda serem necessárias, para subsidiar sua manifestação nos autos, que é de busca da verdade material “*do quantum*” alegado pelo contribuinte contrariamente à imputação fiscal.
- **Em relação à infração 5**, que diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo a aquisição de mercadorias, que, em função do sistema interno da autuada consta a informação de “*publicidade*”, no cadastramento das notas fiscais objeto da autuação, o que, por isso, entende o autuante, tratar-se de serviço de comunicação, mesmo tendo, nesse cadastramento de notas fiscais, também, o destaque dos CFOP 1.202, 1.152 e 2.152.
  - **1ª Providencia: Em relação a infração 5**, solicitar da autuada a apresentação das notas fiscais constantes do demonstrativo de débito da infração 5 às fls. 23 a 28 dos autos.
  - **2ª Providencia:** De posse das notas fiscais acima levantadas, **constatando que de fato são de devolução e transferência para comercialização** (CFOP 1.202 – *Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros*, CFOP 1.152 – *Transferência para comercialização (interna)* e CFOP 2.152 – *Transferência para comercialização (outros Estados)* e não de serviço de publicidade nos termos da defesa às fls. 89 a 91 dos

**autos; elaborar novo demonstrativo de débito**, no mesmo formato do Auto de Infração (fl. 23), com a exclusão das parcelas indevidamente cobradas, total ou parcialmente.

Cumprida a diligência deverá a ASTEC/CONSEF dar ciência do Parecer Técnicos e anexos que o integram, tanto à autuada como ao autuante, sendo-lhes assegurado o prazo de 30 (trinta) dias para as manifestações, conforme determina o art. 149-A, do RPAF/99.

O Parecer ASTEC nº 0089/2016, emitido em 15/12/2016, acostado às fls. 228/231, traz como conclusão de que, em relação a Infração 2, ficou constato que procedem as afirmações da defesa, onde o autuado faz constar da sua manifestação à fl. 84-verso, planilha demonstrando as divergências apontadas pela autuação, conforme documentos de fls. 33 a 66 (LRAICMS) anexados pelo autuante e 121 a 127-verso, anexado pelo defendente, e conferido pelo d. Fiscal Diligente.

Por sua vez, em relação à Infração 5, o d. Fiscal Diligente da ASTEC, destaca que o autuado foi intimado, conforme fl.245 a apresentar as notas fiscais constantes do demonstrativo de débito da infração constante das fls. 23 a 28 dos autos, tendo-se manifestado conforme documento de fls. 239/254, sendo apresentado algumas notas fiscais as quais foram excluídas do demonstrativo, conforme fls. 232/237. Sendo assim, diz que o valor remanescente da Infração 5 é de R\$2.521,26 na forma do demonstrativo à fl. 131 dos autos.

Em sede de manifestação fiscal, quanto a Informação Fiscal prestada pelo Diligente da ASTEC, o sujeito passivo acosta aos autos alguns argumentos de defesa, que a seguir passo a expor:

Em relação a Infração 2 repete todas as considerações de defesa, sem tampouco trazer qualquer fato novo do que fora exposto na sua defesa administrativa inicial, o que, aliás, fora confirmado expressamente pelo Diligente da ASTEC no seu Parecer à fl. 230 dos autos.

Quanto a Infração 5, que diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo a aquisição de mercadorias, que, em função do sistema interno da autuada consta a informação de “*publicidade*”, traz o destaque à fls. 240/241-verso, de que as notas fiscais, objeto dessa autuação, referem-se às operações de venda e devolução de mercadorias e não de serviço de comunicação (publicidade, encartes, etc) e que portanto entram no sistema de débitos e créditos normais de qualquer mercadorias, não havendo que se chamar de crédito indevido o creditamento efetuado. Entretanto não apresenta qualquer documentação/planilha/demonstrativo indicativo que se possa atestar tal destaque.

Por fim, em atendimento aos termos do pedido de Diligencia da 5ª JJF, datada de 28/08/2015, a ASTEC deu ciência, também, ao d. Fiscal Autuante do Parecer ASTEC nº 0089/2016, emitido em 15/12/2016, acostado às fls. 228/231, este por sua vez apenas manifestou ciência à fl. 262, sem tampouco traçar qualquer manifestação.

## VOTO

Trata-se de novo julgamento do Auto de Infração nº **281508.0009/13-1** em tela, tendo em vista que a 1ª Câmara, através do Acórdão CJF Nº 0013-11/15, em sessão do dia 22/01/2015, julgou nula a decisão da 5ª Junta de Julgamento de primeira instância expresso pelo Acórdão **JJF Nº 0218-05/14**, expedido em 06/11/2014, por entender que não houve observação do devido processo legal na sua totalidade, ensejando, portanto, a necessidade de saneamento na busca da verdade material.

Têm-se como destaque da decisão da 1ª Câmara, que o Julgamento só pode ser analisado, no que tange à sua validade, em seu *totum*. Por conseguinte, se viciada a Decisão de nulidade, ainda que em razão de apenas uma, ou duas, dentre mais infrações que constituam o lançamento de ofício, faz-se necessário o retorno do processo para nova análise da lide, como um todo, pela instância julgadora que a prolatou.

Neste caso concreto, a nulidade observa-se em razão de lacuna na instrução do processo quanto à busca da verdade material, em relação a necessidade de complementação da instrução do processo, relativamente às Infrações 2 e 5, que, à luz do entendimento da 1ª Câmara, se suprida

neste segundo grau pela realização de diligência saneadora, a depender do resultado alcançado na revisão fiscal poderia causar o efeito de supressão de instância para o sujeito passivo.

Ou seja, como descrito no Acórdão CJF Nº 0013-11/15, se na diligência saneadora que fosse realizada em segunda instância o resultado viesse a ser desfavorável à pretensão do autuado, expressada quando de sua impugnação ao lançamento de ofício em primeiro grau, já não mais existiria a possibilidade de interposição de Recurso Voluntário.

Voltando a análise do Auto de Infração nº 281508.0009/13-1 em tela, à luz da determinação da 1ª Câmara, preliminarmente consigno que, em pauta suplementar da 5ª JJF, datada de 28/08/2015, decidiu converter o presente processo em diligência a ASTEC/CONSEF, para que sejam adotadas as seguintes providências:

- **Quanto à infração 2**, que diz respeito a aplicação de multa nos termos do art. 42, inciso XIII-A, “i”, da Lei 7.014/96, por ter o autuado fornecido informações, através do Arquivo Magnético, de dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes (LAICMS), as alegações de defesa, são de que as divergências apontadas, no levantamento da multa aplicada pelo Fiscal Autuante à fl. 15 dos autos, decorrentes de valores constantes no LAICMS e Arquivo Magnético (Sintegra), **relacionam a vendas com produtos sujeitos a Substituição Tributária** que, no período constante do Auto, não eram lançados no CFOP 5.405 – Venda de Mercadoria Adquirida ou Recebida de Terceiros Sujeita a Substituição Tributária, como diz fazer hoje; e sim, eram lançados no LAICMS com o CFOP 5.102 Venda de Mercadoria Recebida e Adquirida ou Recebida de Terceiros – ECF), diferentemente do “*quantum*” registrado no Arquivo Magnético (Sintegra), que diz terem sido lançadas com as bases do CFOP correto, ou seja, 5.405 – Venda de Mercadoria Adquirida ou Recebida de Terceiros Sujeita a Substituição Tributária.
  - **1ª Providência: Em relação a infração 2**, onde autuada traz aos autos, às fl. 84 (verso), planilha demonstrando que a divergência apontada na autuação, refere-se a valores de vendas com produtos sujeitos a Substituição Tributária, lançados equivocadamente, no LAICMS, com CFOP 5.102; **atestar se**, efetivamente, **procedem as afirmações de defesa**, com relação aos valores apontados na planilha, **conforme os termos destacado no item IV.2 da manifestação às fls. 84 a 86**, desenvolvendo, para tanto, conforme entendimento do Sr. Diligente Fiscal designado, intimação, junto a autuada/autuante, documentações/informações outras (a exemplo dos livros fiscais e arquivos magnéticos do próprio contribuinte) que entenda serem necessárias, para subsidiar sua manifestação nos autos, que é de busca da verdade material “*do quantum*” alegado pelo contribuinte contrariamente à imputação fiscal.
- **Em relação à infração 5**, que diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo a aquisição de mercadorias, que, em função do sistema interno da autuada consta a informação de “*publicidade*”, no cadastramento das notas fiscais objeto da autuação, o que, por isso, entende o autuante, tratar-se de serviço de comunicação, mesmo tendo, nesse cadastramento de notas fiscais, também, o destaque dos CFOP 1.202, 1.152 e 2.152.
  - **1ª Providência: Em relação a infração 5**, solicitar da autuada a apresentação das notas fiscais constantes do demonstrativo de débito da infração 5 às fls. 23 a 28 dos autos.
  - **2ª Providência: De posse das notas fiscais acima levantadas, constatando que de fato são de devolução e transferência para comercialização** (CFOP 1.202 – *Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros*, CFOP 1.152 – *Transferência para comercialização (interna)* e CFOP 2.152 – *Transferência para comercialização (outros Estados)* e não de serviço de publicidade nos termos da defesa às fls. 89 a 91 dos autos; **elaborar novo demonstrativo de débito**, no mesmo formato do Auto de Infração (fl. 23), com a exclusão das parcelas indevidamente cobradas, total ou parcialmente.

Neste contexto, o Parecer ASTEC nº 0089/2016, emitido em 15/12/2016, acostado às fls. 228/231, traz como conclusão de que, em relação a Infração 2, ficou constatado que procedem as afirmações da defesa, onde o autuado faz constar da sua manifestação à fl. 84-verso, planilha demonstrando as divergências apontadas pela autuação, conforme documentos de fls. 33 a 66 (LRAICMS) anexados pelo autuante e 121 a 127-verso, anexado pelo defendente, e conferido pelo d. Fiscal Diligente.

Por sua vez, em relação à Infração 5, o d. Fiscal Diligente da ASTEC, destaca que o autuado foi intimado, conforme fl. 245 a apresentar as notas fiscais constantes do demonstrativo de débito da infração constante das fls. 23/28 dos autos, tendo-se manifestado conforme documento de fls. 238/254, sendo apresentado algumas notas fiscais as quais foram excluídas do demonstrativo, conforme fls. 232/237. Sendo assim, diz que o valor remanescente da Infração 5 é de R\$2.521,26 na forma do demonstrativo à fl. 131 dos autos.

Em sede de manifestação de defesa, quanto a Informação Fiscal prestada pelo Diligente da ASTEC, o sujeito passivo acosta aos autos alguns argumentos de defesa, que a seguir passo a expor:

Em relação a Infração 2 repete todas as considerações de defesa, sem tampouco trazer qualquer fato novo do que fora exposto na sua defesa administrativa inicial, o que, aliás, fora confirmado expressamente pelo Diligente da ASTEC no seu Parecer à fl. 230 dos autos.

Quanto a Infração 5, que diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo a aquisição de mercadorias, que, em função do sistema interno da autuada consta a informação de “*publicidade*”, traz o destaque à fls. 240/241-verso, de que as notas fiscais, objeto dessa autuação, referem-se às operações de venda e devolução de mercadorias e não de serviço de comunicação (publicidade, encartes, etc.) e que portanto entram no sistema de débitos e créditos normais de qualquer mercadorias, não havendo que se chamar de crédito indevido o creditamento efetuado. Entretanto não apresenta qualquer documentação/planilha/demonstrativo indicativo que se possa atestar tal destaque.

Por fim, em atendimento aos termos do pedido de Diligencia da 5ª JJF, datada de 28/08/2015, a ASTEC deu ciência, também, ao d. Fiscal Autuante do Parecer ASTEC nº 0089/2016, emitido em 15/12/2016, acostado às fls. 228/231, este por sua vez apenas manifestou ciência à fl. 262, sem tampouco traçar qualquer manifestação.

Isto posto, entendendo ter ultrapassado todas as supressões de instâncias, no que dispõe o art. 149-A, c/c a alínea “a”, inciso I do artigo 169 do RPAF/99 elemento motivador da decretação de nulidade da Decisão de primeira instância, expresso pelo Acórdão JJF Nº 0218-05/14, proferida pela 1ª Câmara, através do Acórdão CJF Nº 0013-11/15, observo que o presente PAF está em condições de seguir os encaminhamento necessários no julgamento da presente lide.

Compulsando os autos, observo que o procedimento fiscal cumpriu o disposto nos artigos 15, 19, 26, 28, 38, 39, 41, 42, 44, 45 e 46, do RPAF, bem como o processo se conforma nos artigos 12, 16 e 22 do mesmo regulamento. As infrações estão claramente descritas, foram corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos autuados (fls. 07-37). Estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator. O contribuinte exerceu o direito de ampla defesa e do contraditório demonstrando pleno conhecimento dos fatos arrolados no auto de infração. Portanto, não há vício que inquine nulidade total ou parcial do PAF.

Quanto à pretensão de que todas as intimações e publicações relativas ao presente processo sejam feitas exclusivamente em nome do patrono da impugnante, por substabelecimento na forma do documento à fl. 272 dos autos, Sr. Francisco Nogueira de Lima Neto, inscrito na OAB/SP, sob nº 143.480, com escritório profissional na Av. Paulista, nº 1842, Ed. Cetenco Plaza, Torre Norte, 2º andar, São Paulo, CEP.:01310-923, sob pena de nulidade, há de se registrar que não existe nenhum óbice em acatar o pedido, no entanto, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência do ato processual ao sujeito

passivo encontra-se prevista no art. 108, c/c art.109, do RPAF, e, em perfeita sintonia com o estabelecido no art. 127 do CTN.

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de 5 (cinco) infrações à legislação do ICMS. A infração 1 (demonstrativo fl. 29) trata de multa aplicada no valor de R\$839,70, por ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, a infração 2 (demonstrativo fl. 15), trata, também, de multa aplicada no valor de R\$181.479,70, por ter fornecido informações através de arquivo magnético exigido na legislação tributária, requerido mediante intimação, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes; as infrações 3, 4 e 5 são decorrentes de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, sendo as duas primeiras infrações, referentes as mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação e por substituição tributária nos valores de R\$1.094,92 e R\$2.704,60, respectivamente, e a última, no valor de R\$2.704,60, relativo a aquisição de serviço de comunicação utilizado na comercialização de mercadorias, todas combatidas pelo sujeito passivo.

Em relação à infração 1 o defendente diz que não procede a informação constante do demonstrativo à fl. 16 que dá sustentação a autuação, visto que as notas estão registradas no livro fiscal competente. Nesse sentido, indica, exemplificativamente, que a Nota Fiscal nº 789.494 foi escriturada no livro Registro de Entradas nº 10 na página 34. Assim, diz que, havendo o registro das notas, é de se afastar a infração apontada.

Instado a manifestar, o autuante diz que o contribuinte não elide a ação fiscal na sua totalidade, posto que, aponta como registrada apenas uma das notas fiscais objeto da ação fiscal, silenciando com relação às Notas Fiscais nºs 250.072 e 8229.

Na manifestação quanto à informação fiscal prestada pelo Fiscal Autuante acostada às fls. 161/166 dos autos, o defendente manteve-se silente quanto à manutenção da autuação em relação à acusação de falta de registro, no livro fiscal próprio, das Notas Fiscais nºs 250.072 e 8229. Em sendo assim, resta procedente a multa aplicada de 10% do valor comercial dos bens/mercadoria, objetos das citadas notas, sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, totalizando o montante de R\$719,15 (mantendo os valores de janeiro e agosto de 2009) na forma do demonstrativo à fl. 152 dos autos.

Saliento, entretanto, que, a multa estabelecida na norma para ocorrência da citada infração à época dos fatos geradores, estava posta no art. 42, inciso IX, da Lei 7.014/96, que a seguir transcrevo:

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

*IX - 10% (dez por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;(Grifo acrescido)*

Verifico, entretanto, que a multa constante no art. 42, IX, foi modificada para 1%, conforme alteração promovida pela Lei nº 13.461/2015, com efeito, a partir de 11 de dezembro de 2015, portanto, cabe, com base no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, a aplicação retroativa da multa mais benéfica.

Diante do exposto cabe um novo demonstrativo de débito para a infração 1, em conformidade com o demonstrativo de débito apontado pelo d. Fiscal Autuante à fl. 152 dos autos, absorvendo a modificação da penalidade de 10% para 1%, conforme a seguir:

Demonstrativo de Débito Infração - 01			
Dt. Ocorr.	B. Cálculo	Multa (1%)	Vlr. Histórico da Multa
31/01/2009	2.844,48	1%	28,44
31/08/2009	4.347,00	1%	43,47
Total da Infração 1			71,91



Quanto a infração 2 que diz respeito a ter fornecido informações através de arquivos magnético exigido na legislação tributária, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, o defendente diz não proceder a informação constante da autuação de existência de divergências entre as informações do LAICMS e os arquivos magnéticos, como indica o demonstrativo - *variações entre o livro Fiscal de Saída e o Arquivo Magnético* - às fls. 11/13 dos autos.

Destaca que as supostas divergências apontadas nos autos são referentes a vendas com produtos sujeitos a Substituição Tributária, que, no período constante do Auto de Infração, usava o CFOP 5.102 - Venda de Mercadoria Recebida e Adquirida ou Recebida de Terceiros – ECF, e depois passou a usar o CFOP 5.405 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros sujeita a substituição tributária – ECF.

Para demonstrar a inexistência das divergências, o defendente elaborou uma planilha, sintetizada na defesa pelo demonstrativo constante do verso da fl. 84 dos autos, com os valores constantes do LAICMS/ Arq. Magnéticos/ Total das Saídas por Período/ Valores de notas fiscais emitidas, onde demonstra que, o valor das operações de Substituição Tributária, classificado com CFOP 5.102, onde o correto seria com o CFOP 5.405, corresponde em quase sua totalidade, por mês de apuração, as diferenças apontadas pelo Fiscal Autuante, que deu origem a autuação.

Como destacado pelo defendente na defesa, as divergências apontadas pelo Fisco totalizam o valor de R\$4.653.199,86 para todo o período apurado, ao passo que, o valor total das operações de Substituição Tributária, classificado com CFOP 5.102, perfaz o montante de R\$4.512.997,16 para todo o período apurado, com isso a divergência real seria da ordem de R\$140.202,70, se consideradas essas operações sujeitas a substituição tributária no comparativo entre os valores constantes do LRAICMS e o valores informados no Arquivo SINTEGRA.

Compulsando mais detidamente a planilha constante do verso da fl. 84 dos autos, que faz parte integrante da defesa, vê-se claramente que de fato a divergência apontada no demonstrativo à fl. 15, fato este o motivador da presente autuação, refere-se, quase na sua totalidade, ao erro do contribuinte de classificar as vendas com produtos sujeitos a Substituição Tributária com o CFOP 5.102, quando o mais condizente com a realidade dos fatos era classificar com o CFOP 5.405, que aliás, como destacado na sua defesa, é o CFOP que está sendo utilizando no momento.

Instado a manifestar, o Fiscal Autuante apenas se limitou a destacar que o contribuinte foi intimado à fl. 10, para corrigir as divergências constatadas pela fiscalização, oportunidade que também recebeu a listagem das divergências que residem às folhas 11/14, no entanto, transcorrido o prazo de 30 dias que lhe é concedido para atender este tipo de intimação, diz que não providenciou a correção dos arquivos no SINTEGRA, nem tampouco prestou qualquer esclarecimento ao fisco.

Em sede de diligência por Auditor Fiscal designado pela ASTEC/ CONSEF, à luz da determinação da 1ª Câmara, que, em pauta suplementar da 5ª JF, datada de 28/08/2015, decidiu converter o presente processo em diligência a ASTEC/CONSEF, originando o Parecer ASTEC nº 0089/2016, emitido em 15/12/2016, acostado às fls. 228/231.

Neste contexto, o citado Parecer traz como conclusão de que, em relação a Infração 2, ficou constatado que procedem as afirmações da defesa, onde o autuado faz constar da sua manifestação à fl. 84-verso, planilha demonstrando as divergências apontadas pela autuação, conforme documentos de fls. 33 a 66 (LRAICMS) anexados pelo autuante e 121 a 127-verso, anexado pelo defendente, e conferido pelo d. Fiscal Diligente.

Em sede de defesa, quanto a Informação Fiscal prestada pelo Diligente da ASTEC, o sujeito passivo, em relação a Infração 2, repete todas as considerações de defesa, sem tampouco trazer qualquer fato novo do que fora exposto na sua defesa administrativa inicial, o que, aliás, fora confirmado expressamente pelo Diligente da ASTEC no seu Parecer à fl. 230 dos autos.

Dado ciência ao d. Fiscal Autuante do Parecer ASTEC nº 0089/2016, emitido em 15/12/2016, acostado às fls. 228/231, este por sua vez apenas manifestou ciência à fl. 262, sem tampouco traçar qualquer manifestação.

Em sendo assim, mantenho todo meu entendimento traçado na decisão da 5ª Junta de Julgamento de primeira instância expresso pelo Acórdão JFJ Nº 0218-05/14, expedido em 06/11/2014, julgada nula pela 1ª Câmara de segunda instância, através do Acórdão CJF Nº 0013-11/15, em sessão do dia 22/01/2015, por entender que não houve observação do devido processo legal na sua totalidade, que a seguir passo a expor:

De fato a exigência da multa aplicada na infração 2, por ter fornecido informações através de arquivo magnético, exigidos na legislação tributária, divergentes dos constantes nos documentos fiscais, apresenta-se assertivo como assim procedeu o Fiscal Autuante, com a tipificação no art. 42, XIII-A, alínea “i”, Lei nº 7.014/96, que assim dispõe:

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

*XIII-A - nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados:*

*i) 5% (cinco por cento) do valor das entradas e saídas de mercadorias, bem como das prestações de serviços tomadas e realizadas, omitidas de arquivos eletrônicos exigidos na legislação tributária, ou neles informadas com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, não podendo ser superior a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações omitidas ou sobre o valor das divergências, conforme o caso;(Grifo nosso)*

Sobre o mérito da autuação não há controvérsia entre as partes, a controvérsia é em relação à constituição da base de cálculo na aplicação da multa constituída. Como tal, em que pese à falta de qualquer esclarecimento ao fisco, por parte do sujeito passivo, das divergências apontadas quando intimado no desenvolvimento da ação fiscal, não me apresenta assertivo desconsiderar que, à luz dos documentos acostados aos autos, tais divergências foram ocasionadas por erro do contribuinte de classificar as vendas com produtos sujeitos a Substituição Tributária com o CFOP 5.102, quando o mais condizente, com a realidade dos fatos, era classificar com o CFOP 5.405, que aliás, como destacado na sua defesa, é o CFOP que está sendo utilizando no momento.

Não obstante à falta de atendimento ao Fisco, em relação as divergências apontadas no demonstrativo de fl. 11/13, indicadas na intimação à fl. 10 dos autos, não desobriga o Fiscal Autuante, conforme depreende os termos do § 6º, do art. 127, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/99, de prestar com clareza todos os aspectos da defesa, como o relacionado a presente autuação, quando o defendente, com elementos (planilhas) acostados aos autos, demonstra que a divergência apontada na autuação não se perfaz no montante de R\$4.512.997,16 e sim na ordem de R\$140.202,70, se consideradas as operações sujeitas a substituição tributária classificadas com o CFOP 5.102, que na realidade é o elemento motivador da presente autuação.

Ademais, é claro, no demonstrativo de débito de fl. 15 da infração 2, que a análise da divergência se relaciona apenas as operações classificadas com CFOP 5.102. Neste aspecto esse roteiro fiscal não deve ocorrer com apenas um tipo de operação com mercadoria. A análise deve ser global, abarcando todas as operações do período, mesmo porque, como ocorrido na presente ação fiscal, há a possibilidade do contribuinte cometer equívocos na classificação de suas operações, que foi o caso do defendente de classificar as vendas com produtos sujeitos a Substituição Tributária com o CFOP 5.102, quando o mais condizente com a realidade dos fatos era classificar com o CFOP 5.405, com isso gerando divergência entre os valor lançado no LAICMS e os valores constantes do Arquivo Magnético, já que a análise foi efetuada com apenas o CFOP 5.102.

Por sua vez, a multa aplicada por fornecimento de informações através de Arquivo Magnético exigido na legislação tributária, com dados divergente dos constantes nos documentos fiscais, na forma da infração 2, não exclue operações com a fase de tributação encerrada, como argui o Defendente, e que por isso, mesmo identificando o cometimento da divergência apontada de

R\$140.202,70, para todo o período da ação fiscal, à luz do seu entendimento, não haveria por aplicar a multa do art. 42, XIII-A, alínea “i”, da Lei nº 7.014/96.

Por outro lado, a multa aplicada na infração 2 é calculada ao percentual de 5% sobre o valor das divergências apontadas, limitado a 1% do valor das operações de saídas (art. 42, XIII-A, “i”), como tal, à luz das documentações acostadas aos autos, considerando o até aqui exposto, vejo ser procedente o entendimento da autuação, porém corrigindo as divergências para os valores apontados pelo próprio defendente no verso da fl. 84, com isso a multa aplicada deve ser alterada de R\$181.479,70 para o valor de R\$7.082,84, na forma do demonstrativo débito a seguir:

Dt. Ocorr.	Diferença LRAICMS Versus SINTEGRA	Multa Clculada 5% Diferença	Limite da Multa 1% da Saidas (fl. 15)
Jan/09	0,00	0,00	9.871,58
Fev/09	-82,98	4,15	8.981,49
Mar/09	-0,33	0,02	11.545,38
Abr/09	-43,12	2,16	12.402,55
Mai/09	352,95	17,64	17.667,07
Jun/09	-40.697,02	2.034,85	19.051,91
Jul/09	15,09	0,75	11.311,38
Ago/09	-8,94	0,45	13.854,80
Set/09	-53.275,21	2.663,76	13.066,83
Out/09	-31.090,87	1.554,54	16.043,23
Nov/09	-15.731,30	786,57	15.050,83
Dez/09	359,03	17,95	32.632,65
<b>Total</b>	<b>-140.202,70</b>	<b>7.082,84</b>	<b>181.479,70</b>

Quanto as infrações 3 e 4 que relacionam a utilização indevida de crédito fiscal do ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação (infração 3) e por substituição tributária (infração 4), o defendente apresentando exemplificações, com demonstrações extraídas do sistema gerencial da empresa, em relação a infração 3 – *produtos da classificação 01750 (sapatinho de menina/menino)* – e em relação a infração 4 – *produtos das classificações 04052, 04056, 04073 e 04064 (celulares)* – diz comprovar não ter utilizado de qualquer crédito, na forma indicada nos demonstrativos de fls. 16/20 (infração 3) e de fls. 21/22 (infração 4), em desacordo com a legislação, compensando os créditos e débitos de forma que não houve qualquer valor que tenha deixado de ser recolhido ao Estado.

Na informação fiscal o autuante acata as considerações do defendente, destacando expressamente, na sua informação fiscal, de que assiste razão os argumentos da defesa. Em sendo assim, não vendo nada que desabone a informação, voto pela insubsistencia das infrações 3 e 4.

Relativamente a infração 5, que diz respeito a suposta utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, relativo a aquisição de serviço de comunicação utilizado na comercialização de mercadorias, trata-se na realidade, como afirma o defendente em sua defesa, de utilização de crédito de operações decorrentes de Devolução de Venda de Mercadoria Adquirida ou Recebida de Terceiros (CFOP 1.202); Transferência para Comercialização-Interna (CFOP 1.152); e Transferência para Comercialização Outros Estados (CFOP 2.152).

A autuação, diz o defendente, decorreu da interpretação errônea do autuante, que, mesmo constatando, no seu levantamento fiscal de fl. 23/28, as informações dos CFOP's 1.202, 1.152 e 2.152 associados a cada uma das operações objeto da autuação, apenas por conter a informação na coluna “Descrição” a expressão “publicidade”, considerou indevida a utilização dos créditos apropriados na escrita fiscal. Alega, também, que, embora haja a descrição da expressão “publicidade” nas operações, todas as operações referem-se a mercadorias para comercialização. Os códigos dos produtos que apareceram na planilha do fisco (fls. 23/28) foram nºs: 0158489;

0158589; 0166489; 0121989; 0152589; 0122889; 0154189; 0154389; 0144789; 0176489; 0158089; 0173589; 0156989; 0144989; e 0156789. Diz que todos os referidos códigos referem-se a mercadorias para comercialização, conforme tabela de classificações fiscais do sistema interno do defendente - códigos raiz nºs 584, 585, 664, 219, 525 etc. – (fls. 90/91), que fazem parte integrante da defesa, os quais são os mesmos da planilha do Fisco (fls. 23/28).

Instado a manifestar o Fiscal Autuante, não acosta aos autos nenhum demonstrativo ou mesmo documento contrapondo as informações da defesa, apenas afirma que todos os códigos dos produtos relacionados no registro 75 do Arquivo SINTEGRA foram disponibilizados pelo próprio contribuinte, que à luz do seu entendimento, resta demonstrado que a infração é procedente, já que para todos os códigos dos produtos que fazem parte integrante do demonstrativo de débito da autuação consta a expressão “*publicidade*”.

De fato o demonstrativo de débito que fundamenta a infração 5 traz descrito no seu corpo, mais especificamente, na coluna “*Descrição*” a expressão “*publicidade*”, entretanto o mesmo demonstrativo destaca o CFOP de todas as operações de forma individual, onde se observa que todos se relacionam a operações com mercadorias e são os CFOP's 1.202, 1.152 e 2.152 – *devolução de venda e transferência de mercadoria interna e para outro Estado* - em que, à luz da legislação, autoriza o defendente se apropriar do crédito relacionado a operação.

Ademais, o Fiscal Autuante, faz constar no demonstrativo que fundamenta a autuação, os números das notas fiscais que deram origem ao uso do crédito, onde em nenhum momento junta aos autos, quaisquer dessas notas, para justificar que efetivamente as operações relacionam à aquisição de serviço de comunicação utilizado na comercialização de mercadorias e não de devolução de mercadorias e transferências internas, bem como para outro Estado na forma dos CFOP's destacados. Em sendo assim, entendeu a 5ª Junta de Julgamento de primeira instância, expresso no Acórdão JJF Nº 0218-05/14, expedido em 06/11/2014, que a infração 5 não estava caracterizada.

Contudo em sede de recurso de ofício a 1ª Câmara, através do Acórdão CJF Nº 0013-11/15, em sessão do dia 22/01/2015, julgou nula a decisão da 5ª Junta de Julgamento de primeira instância expresso pelo Acórdão JJF Nº 0218-05/14, expedido em 06/11/2014, em relação a Infração 5, por entender que a contradição aparente quanto a natureza da operação e o tipo de mercadoria nominada como “*publicidade*”, sem maiores dados no presente PAF acerca do que de fato seriam, ainda que nos arquivos magnéticos do contribuinte haja tal descrição genérica, enseja dúvida quanto à real natureza das operações realizadas, sem exame da documentação fiscal. Neste sentido entenderam os Conselheiros que tal incerteza não implica improcedência da imputação fiscal, ensejando, portanto, a necessidade de saneamento na busca da verdade material.

Voltando a análise do Auto de Infração nº 281508.0009/13-1 em tela, à luz da determinação da 1ª Câmara, em pauta suplementar da 5ª JJF, datada de 28/08/2015, decidiu converter o presente processo em diligência a ASTEC/CONSEF, em relação a Infração 5, conforme o seguinte destaque:

• **Em relação à infração 5**, que diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo a aquisição de mercadorias, que, em função do sistema interno da autuada consta a informação de “*publicidade*”, no cadastramento das notas fiscais objeto da autuação, o que, por isso, entende o autuante, tratar-se de serviço de comunicação, mesmo tendo, nesse cadastramento de notas fiscais, também, o destaque dos CFOP 1.202, 1.152 e 2.152.

- **1ª Providencia:** Em relação a infração 5, solicitar da autuada a apresentação das notas fiscais constantes do demonstrativo de débito da infração 5 às fls. 23 a 28 dos autos.

- **2ª Providencia:** De posse das notas fiscais acima levantadas, **constatando que de fato são de devolução e transferência para comercialização** (CFOP 1.202 – Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, CFOP 1.152 – Transferência para comercialização (interna) e CFOP 2.152 – Transferência para comercialização (outros Estados) e não de serviço de publicidade nos termos da defesa às fls. 89 a 91 dos autos; **elaborar novo demonstrativo de débito**, no mesmo formato do Auto de Infração (fl. 23), com a exclusão das parcelas indevidamente cobradas, total ou parcialmente.

Neste sentido, como consignado no início deste voto, o Parecer ASTEC nº 0089/2016, emitido em 15/12/2016, acostado às fls. 228/231, traz como conclusão de que, em relação à Infração 5, o d. Fiscal Diligente da ASTEC, intimou o autuado, conforme fl. 245 a apresentar as notas fiscais relativas ao demonstrativo de débito da infração constante das fls. 23/28 dos autos, tendo-se manifestado conforme documento de fls. 238/254, em que são apresentadas algumas notas fiscais às fls. 232/237, as quais foram excluídas do demonstrativo os itens que não se encontrava com descrição dos produtos “*publicidade*”. Sendo assim, diz que o valor remanescente da Infração 5 é de R\$2.521,26 na forma do demonstrativo à fl. 231 dos autos.

Em sede de manifestação de defesa, quanto a Informação Fiscal prestada pelo Diligente da ASTEC, relativa a Infração 5, que diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo a aquisição de mercadorias, que, em função do sistema interno da autuada consta a informação de “*publicidade*”, traz o destaque à fls. 240/241-verso, de que as notas fiscais, objeto dessa autuação, referem-se às operações de venda e devolução de mercadorias e não de serviço de comunicação (*publicidade, encartes, etc.*) e que portanto entram no sistema de débitos e créditos normais de qualquer mercadorias, não havendo que se chamar de crédito indevido o creditamento efetuado. Entretanto não apresenta qualquer outra documentação/planilha/demonstrativo indicativo que se possa atestar tal destaque, exceto as notas fiscais apresentados às fls. 246/254 já analisadas pelo d. Fiscal Diligente da ASTEC.

Adentrando especificamente na análise do demonstrativo elaborado pelo d. Fiscal Diligente da ASTEC, vê-se claramente que foi mantido no demonstrativo de débito da Infração 5 os itens de mercadorias constantes das notas fiscais, objeto da autuação, com a descrição do produto “*publicidade*”, conforme se pode observar, a título de exemplo a NF-1.269 (fl.245), mantida no novo demonstrativo de fl. 232/237 apenas os itens com descritivo “*publicidade*”, excluindo os itens com descritivo “*meia infantil*”, “*lingeri*”, entre outros, que de fato enseja ao autuado o direito ao uso do crédito.

Desta forma, *por quantum* a conclusão do Parecer ASTEC nº 0089/2016, emitido em 15/12/2016, acostado às fls. 228/231, de que, intimado o sujeito passivo, em apresentar as notas fiscais constantes do demonstrativo de débito da infração 5 de fls. 23/28 dos autos, acostadas às fls. 246/245; coaduno com o entendimento do d. Diligente da ASTEC de que resta subsistente em parte a Infração 5, o valor remanescente de R\$2.521,28 apontado no citado Parecer, que, após a análise das notas fiscais apresentadas pelo sujeito passivo, manteve os itens que de fato constam no campo descrição do produto o nome “*publicidade*”, que não ensejam o direito ao uso do crédito na forma imputada. Isto posto, a Infração 5 resta procedente em parte na forma do demonstrativo débito que faz parte integrante do citado Parecer à fl. 231 dos autos.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, por restar procedente parcialmente as infrações 1, 2 e 5 e improcedente as infrações 3 e 4.

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE	839,70	71,91	-----
02	PROCEDENTE EM PARTE	181.479,70	7.082,84	-----
03	IMPROCEDENTE	1.094,92	0,00	-----
04	IMPROCEDENTE	2.704,60	0,00	-----
05	PROCEDENTE EM PARTE	2.880,91	2.521,28	-----
TOTAL		188.999,83	9.676,03	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº ‘281508.0009/13-1, lavrado contra **C&A MODAS LTDA.,** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do

imposto no valor de **R\$2.521,28**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96; além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$7.154,75**, previstas no art. 42, incisos IX e XIII-A, “i”, do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

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, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de fevereiro de 2017.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR