

**PROCESSO** - A. I. Nº 206837.0011/15-5  
**RECORRENTE** - PBKIDS BRINQUEDOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0208-04/16  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 05/03/2018

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO C.J.F Nº 0029-12/18**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO FISCAL COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO CRÉDITO FISCAL. Efetuadas correções no lançamento. Infração parcialmente elidida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. O contribuinte comprova que parte do imposto exigido não era devido. Infração parcialmente subsistente. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão primária que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, para exigir crédito tributário de ICMS e multa no valor original de R\$107.395,65, tratando-se o apelo às seguintes imputações:

*Infração 01 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Período: janeiro a agosto de 2015. ICMS: R\$97.368,36 com multa de 60%.*

*Infração 02 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Período: março, abril e junho de 2015. ICMS: R\$1.007,17 com multa de 60%.*

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a 4ª JJF, decidiu, por unanimidade, pela Procedência Parcial do Auto de Infração, voto abaixo transcrito, julgando improcedente a infração 3, nula a 4 e procedente em parte as infrações 1 e 2, estas objeto do presente recurso..

## **VOTO**

*Inicialmente ressalto que neste voto não será abortado qualquer valor ou mesmo se fará qualquer comentário a respeito da discussão sobre a tomada de crédito fiscal indevido no mês de dezembro de 2014, já que não faz parte do presente lançamento fiscal.*

*Feita tal consideração, o impugnante apresenta nulidade ao lançamento fiscal, especialmente quanto a infração 01, nulidade esta que permeia toda a sua defesa.*

*Em síntese, alega cerceamento de defesa pelo fato do autuante ter, apenas, apensado aos autos planilhas sem descrever, pormenorizadamente, as infrações de forma a lhe trazer o devido esclarecimento, obrigação esta que faz parte do processo administrativo, como determina o art. 129, § 2º, do COTEB. Desta forma, restou prejudicado para verificar os dados e valores apresentados, dificultando sua defesa em razão da ausência dos fundamentos que ensejaram a autuação e, principalmente, em relação ao que o fisco considera como crédito indevido, já que não há qualquer indícios de sua origem.*

*Reafirma não existir prova nos autos da infração 01, entre elas o livro Registro de Apuração do ICMS - RAICMS e que os documentos solicitados pelo fiscal autuante não são capazes de provar de que houve a falta de recolhimento do imposto. Afora que não existe coerência entre o Demonstrativo de Créditos Indevidos e o espelho da Autuação Fiscal.*

*Esta situação, no seu entendimento, maculou o crédito tributário de iliquidez e incerteza, com desobediência às determinações do art. 142, do CTN e, por consequência, o seu direito de defesa e o devido processo legal. Pugna pela nulidade do lançamento fiscal com base no art. 18, II e IV, “a”, do RPAF/BA.*

*Ao analisar o Auto de Infração vejo que foi ele lavrado com indicação dos elementos constitutivos (sujeito ativo, descrição dos fatos, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa, total do débito, dispositivos infringidos), em conformidade com os arts 38 a 41 do RPAF/BA. O método de fiscalização está perfeitamente descrito no Auto de Infração e nos papéis de trabalho que o autuado recebeu e que constam no presente processo. O impugnante se defendeu com clareza e minuciosamente. Faço, apenas, uma exceção quanto à infração 04, que será, posteriormente, analisada.*

*A respeito de ter sido sucinta a descrição das infrações à empresa autuada, não posso concordar com o impugnante. As infrações restam claramente descritas, estão todas baseadas nas determinações da norma tributária vigente e indicadas na Lei estadual nº 7.014/96, bem como, no RICMS/12. De igual forma, as multas aplicadas.*

*Em relação a afirmativa da não existência de prova nos autos das infrações ora em lide, este é argumento que não se pode levar em consideração. Inclusive, embora não exista previsão legal para que o autuante, antes da lavratura do Auto de infração, apresente ao estabelecimento autuado os levantamentos elaborados, eles foram apresentados com insistentes solicitação de que fossem esclarecidos os valores lançados no livro Registro de Apuração do ICMS - RAICMS como créditos fiscais para apuração mensal do imposto.*

*Ressalto, em relação a infração 01, que embora cópia do RAICMS não esteja anexada aos autos, toda a condução do trabalho de auditoria foi realizada com o total conhecimento da empresa e o Demonstrativo dos Créditos Indevidos, constante de fl. 14 demonstram clara e especificadamente o que se está a discutir. Afirma que o RAICMS é escrita fiscal e elaborada pela próprio contribuinte, que, evidentemente, é o seu real proprietário, não se podendo ser alegado iliquidez ou incerteza da autuação, nem, igualmente, desobediência às determinações do art. 142, do CTN.*

*Em relação à infração 01 e da afirmativa da não existência de coerência entre o Demonstrativo de Créditos Indevidos e o Demonstrativo do Auto de Infração, este é fato que não enseja nulidade do lançamento fiscal, como dispõe o § 1º do art. 18, do RPAF/BA:*

*§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.*

*Quando de sua informação fiscal o autuante pontuou o erro do valor do ICMS relativo ao mês de jan/2015. Esta retificação foi apresentada ao contribuinte.*

*Por tudo exposto, e ao contrário do que afirma, a empresa plenamente se defendeu, não havendo qualquer motivo a se alegar cerceamento do pleno direito de defesa, do devido processo legal, nem, tampouco, iliquidez ou incerteza da autuação.*

*(...)*

*No mérito, a infração 01 do presente Auto de Infração trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito.*

*O autuado informa que o imposto glosado decorreu de aquisição de mercadorias para revenda sujeitas à substituição tributária, tendo o imposto sido devidamente destacado nas notas fiscais de aquisição, conforme comprova seu livro Registro de Entradas e documentos fiscais, juntadas cópias por amostragem. No entanto, e por equívoco do seu sistema, as saídas de tais mercadorias, foram realizadas como se elas tivessem tributação normal. Constatado tal problema, creditou-se do ICMS pago na saída, no campo "Outros Créditos", como demonstrado no seu livro Registro de Apuração do ICMS. Apresenta DAE's de pagamento do ICMS-ST em relação aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2015, que diz ser por amostragem. O motivo deste equívoco se deu pela utilização do CFOP que deveria ser 5405 e não 5102.*

*Diz, ainda, ter havido erro quanto aos valores exigidos relativos aos meses de janeiro e fevereiro de 2015. Ressalta que o valor exigido no mês de janeiro não era da ordem de R\$23.930,92 como lançado no Auto de Infração e sim de R\$20.081,89. Que no mês de fevereiro o valor supostamente devido era da ordem de R\$17.434,67 e não de R\$18.769,23. Que tais erros aconteceram nos outros meses, não os indicando.*

*O autuante, quando de sua informação fiscal, solicitou, ao impugnante mais uma vez já que quando da auditoria fiscal havia feito o mesmo pedido, a comprovação de seus argumentos. Com a documentação apresentada, refez o demonstrativo de débito reduzindo o valor do imposto exigido.*

*O autuado, em nova manifestação, insiste em haver erro na análise feita pelo fiscal autuante, vez que havia recolhido o imposto em duplicidade, ou seja, recolheu o ICMS antecipação tributária e, ao mesmo tempo no seu conta corrente fiscal. Insiste de que o problema decorreu da utilização indevida do CFOP 5202 ao invés do CFOP 5404, portanto possuía direito a estes créditos fiscais.*

*E, neste momento, aduz que o Auditor Fiscal apontou como créditos indevidos valores que não foram lançados no seu livro Registro Apuração do ICMS nos meses de abril a agosto de 2015.*

*O autuante rebate este argumento o entendendo procrastinatório, uma vez que o impugnante, simplesmente, ignorou a planilha “ZFIR070 CREDITOS 9069 AUTO 13Jun2016 Analise Leal”, que recebeu, contendo os ajustes efetuados para diminuição dos valores ora exigidos, e que teve por base a primeira planilha apresentada pela empresa, para apensar uma nova planilha “PBK 9069 CRÉDITOS” que mantém parte da estrutura, mas altera posições de coluna, além de omitir dados que possibilitem a validação, ou não, às novas informações prestadas.*

*Feita esta síntese dos argumentos expostos no presente processo, pontuo que ao analisar o demonstrativo dos créditos indevidos do Auto de Infração (fl. 14) os glosados não foram, tão somente, do que o autuado chamou de “ICMS PAGO INDEVIDO DESTAQUE A MAIOR OPERAÇÃO CFOP 5102 CORRETO 5404”, no seu livro Registro de Apuração do ICMS mas, e também, outros créditos que não foram identificados pela empresa, embora, e mais uma vez, solicitadas as suas identificações quando da fiscalização.*

*Em assim sendo, abordo os erros de valores apontados pelo impugnante.*

*JANEIRO/2015 - ao analisar o demonstrativo de débito dos créditos indevidos constantes da fl. 14 dos autos, base da autuação, bem como, da cópia do livro Registro de Apuração do ICMS (fl. 38), o único valor glosado neste mês foi de R\$20.081,89. O autuante quando prestou sua primeira informação fiscal concordou com o argumento de defesa.*

*FEVEREIRO/2015 - neste caso existe equívoco do defendente. De fato o valor de R\$17.434,67 é relativo ao crédito tomado pelo contribuinte a respeito dos pagamentos que disse ter feito em duplicidade diante do erro da empresa na identificação dos CFOPs. No entanto e como já dito, os créditos glosados não foram todos deste acontecimento. No caso, conforme consta no demonstrativo de débito dos créditos indevido (fl. 14) e informado pelo autuante quando prestou sua informação, foi escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS um valor a título de crédito relativo à ICMS Antecipado no valor de R\$2.208,12 tendo sido identificado no sistema SEFAZ um DAE relativo ao recolhimento de ICMS – Antecipação Parcial no valor de R\$873,56. Desse modo, o valor de R\$1.334,56 reflete o crédito de ICMS a maior não comprovado. Assim, R\$17.434,67 + R\$1.334,56 = R\$18.769,23.*

*DEMAIS MESES - o contribuinte não apresenta qualquer comprovação do que alega. Se, acaso, estiver se referindo tão somente aos valores dos créditos glosados referente aos já nominados CFOPs, mais uma vez, ressalta-se que este não foi o único crédito glosado.*

*Observe, ainda, a respeito da afirmativa do impugnante, quando de sua última manifestação, de que o autuante apontou como créditos indevidos valores que não foram lançados no seu livro Registro Apuração do ICMS nos meses de abril a agosto de 2015, e que deveria ele, antes de autuar refazer o seu conta corrente fiscal para saber se houve prejuízo ao Erário, tais argumentos não possuem força probante, pois:*

- 1. A respeito do RAICMS, tal argumento somente veio aos autos depois de toda a discussão travada e aceita pelo impugnante como créditos lançados no seu livro Registro de Apuração do ICMS da sua EFD cuja cópia possui o fisco. E observo que embora o autuante tenha dito que cópia do RAICMS foi apensado pela empresa em PDF quando da última informação, o pen drive apresentado e que chegou a este CONSEF não pode ser aberto. Mas, mesmo que tal problema não existisse, o RAICMS deve ser cópia fiel daquele enviado anteriormente ao fisco, pois, volto a a dizer, é a escrituração fiscal digital do autuado que somente pode ser alterada em conformidade com as determinações do art. 251, do RAICMS/12.*
- 2. Quando da fiscalização o que o autuante observou foi a tomada de créditos no RICMS do autuado em valores desproporcionais em todos os meses autuados. Antes da lavratura do Auto de Infração solicitou todas as informações pertinentes a tais créditos como pode ser observado pelos e-mails trocados e apensados às fls. 289/294 dos autos, por exemplo. Neste momento, a empresa não questionou os valores indicados pelo fiscal.*
- 3. Quando de sua impugnação seguiu esta linha, ou seja, dos valores dos créditos tomados indevidamente conforme apontou o fiscal, apresentando justificativa para os meses de janeiro, fevereiro e abril de 2015 e não tecendo comentários a respeito dos outros meses, apenas afirmando que o problema se estendia aos mesmos.*
- 4. Somente quando as comprovações de pagamento em duplicidade não açambarcaram todo o lançamento fiscal, trouxe o impugnante tal afirmativa, ou seja, que o autuante, de forma, no mínimo, equivocada, ou mesmo irresponsável, consignou que o seu RAICMS apresentava valores inexistentes, conforme planilha abaixo.*

Mês	Ano	Valor do crédito no RAICMS	Valor do crédito considerado pelo Auditor Fiscal no AIIM
-----	-----	----------------------------	--

4	2015	153,28	14.771,55
5	2015	59,97	3.759,44
6	2015	134,88	162,96
7	2015	166,79	16.186,51
8	2015	302,11	4.263,72
Total		817,03	39.144,18

*Esta planilha reflete os valores que o autuante considerou após exclusões realizadas por ter havido comprovação de algumas duplicidades (fl. 303) e não os que restam lançados no RAICMS, precisamente: são os créditos fiscais onde o autuante pontuou, após análise da documentação apresentada pela defesa, de que não houve comprovação de suas origens. Se acaso (não se sabe), os valores que disse o impugnante acima serem os que ele entende não comprovados, somente podem ser aceitos através de comprovação.*

- 5. É argumento, inclusive, ilógico, pois, primeiramente, segue ele uma linha de condução de sua defesa para, posteriormente, fazer uma afirmativa que pela própria planilha apresentada não é a real, ou seja, valores lançados no seu RAICMS.*
- 6. Aqui não se discute a sistemática da não cumulatividade do ICMS. O que se discute são créditos lançados na escrituração fiscal digital da empresa (RAICMS) para apurar o imposto mensal que poderia ser devido, ou não. Esqueceu o impugnante em sua argumentação de que o crédito fiscal apurado no mês é levado para o mês seguinte. Em assim sendo, qualquer valor tomado a maior (sem comprovação) compromete toda a sistemática da não cumulatividade do imposto através do conta corrente fiscal. Assim, sem qualquer pertinência a elaboração, pelo autuante, desta conta corrente do estabelecimento autuado.*
- 7. Por fim, os documentos necessários e fundamentais para apuração da irregularidade foram solicitados. E são eles que provam a irregularidade.*

*Isto posto, passo a decidir a respeito da insurgência do contribuinte quanto a duplicidade de pagamento, conforme afirma.*

*Diante da legislação posta e vigente, quando uma mercadoria estiver enquadrada no regime da substituição ou antecipação tributária deve, por obrigação legal, ter o ICMS recolhido quando de sua entrada no estabelecimento, se não houver expressa disposição legal contrária. E este imposto não pode ser considerado para compor o conta corrente fiscal da empresa.*

*No caso, o autuado comercializava à época da autuação com “brinquedos” submetidos à antecipação tributária, conforme disposto no art. 289, do RICMS/12, devendo recolher o ICMS-ST na forma determinada, não constando nos autos que possuía qualquer Regime Especial para fazê-lo de forma diversa.*

*Caso ele não assim proceda, ou seja, não recolha o imposto de forma antecipada, utilizando tão somente do seu conta corrente fiscal (crédito X débito - entrada X saída), a lei nº 7.014/96 determina que deve ser exigida multa de 60% sobre o valor do imposto não pago antecipadamente.*

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

*[...]*

*§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”;*

*Passo à discussão dos argumentos apresentados pelo defendente.*

*Ressalto, neste momento que o fato da mercadoria ter dado saída com CFOP 5102 e não com CFOP 5404 não é motivo para se aceitar o argumento de defesa, já que não é ele (CFOP) quem enquadra a mercadoria no regime da antecipação tributária, mas sim, a própria mercadoria em obediência a legislação posta e vigente. Se existem CFOPs diferente é, apenas, para facilitar o controle, tanto do contribuinte como do Estado nas situações das operações comerciais realizadas.*

*O contribuinte buscou desconstituir a infração afirmando que por ter dado saídas das mercadorias com CFOP 5201 e não com CFOP 5404 e ter recolhido o imposto quando de suas entradas possuía o direito de ser creditar, posteriormente, do imposto que havia sido pago quando das entradas das mercadorias.*

*De fato, comprovada a duplicidade de pagamento, razão lhe assiste. No entanto, conforme tudo até aqui exposto, o único caminho que tem o autuado para fazer tal comprovação é apresentar, nota a nota (e não por amostragem), o ICMS antecipação pago quando das aquisições das mercadorias (DAEs de pagamentos) e que elas, igualmente, compuseram sua conta corrente fiscal quando das suas saídas, comprovação esta através do*

seu livro Registro de Saídas, por exemplo.

*Apresentou ele, quando de sua defesa, planilha por nota fiscal (inclusive com aquisições do ano de 2013 com saídas em 2015) e DAEs de pagamentos, bem como, seu livro Registro de Saídas. O autuante a acolheu e a confrontou com os pagamentos apresentados e realizados do ICMS antecipação tributária (quando das aquisições) e com o livro Registro de Saídas, estando tais aquisições na conta corrente fiscal. Diminuiu o valor do imposto originalmente exigido, pelo fato de que em algumas operações foi comprovada a duplicidade de lançamento.*

*Não aceitando todo este entendimento ora exposto, o autuado sob a alegação de que o autuante não havia entendido os seus argumentos, insiste a respeito dos CFOPs das notas fiscais, e apresenta nova planilha, modificando a primeira apresentada e agora sem qualquer comprovação do que alega e desprezando todos os ajuste feitos.*

*Diante deste quadro, os argumentos apresentados não encontram guarida para serem aceitos.*

*Assim, somente posso alinhar-me ao autuante quando prestou sua informação fiscal, apenas fazendo a seguinte ressalva: quando ele indicou o valor de R\$89.267,58 como imposto devido, não se atentou que já havia, inclusive, concordado de que o valor do mês de janeiro de 2015 não era de R\$23.930,72 e sim de R\$20.081,89. Desta forma deve ser o valor de R\$3.108,72 diminuído deste último, o que faço neste momento, conforme demonstrativo a seguir, perfazendo o ICMS no valor de R\$85.418,75 a ser exigido nesta infração.*

#### **DEMONSTRATIVO DÉBITO INFRAÇÃO 01**

<b>MÊS/ANO</b>	<b>AUTUAÇÃO CORRETA</b>	<b>VALORES EXCLUÍDOS</b>	<b>VALOR EXIGIDO</b>
jan/15	20.081,89	3.108,72	16.973,17
fev/15	18.769,23	2.516,80	16.252,43
mar/15	14.571,28	1.522,31	13.048,97
abr/15	14.924,83	153,28	14.771,55
mai/15	3.938,33	178,89	3.759,44
jun/15	297,84	134,88	162,96
jul/15	16.370,30	183,79	16.186,51
ago/15	4.565,83	302,11	4.263,72
<b>TOTAL</b>			<b>85.418,75</b>

(...)

*Voto pela procedência parcial do Auto de Infração, decidindo pela improcedência da infração 03. pela nulidade da infração 04 e pela procedência parcial das infrações 01 e 02 nos valores de R\$85.418,75 e R\$104,51, respectivamente.*

Regularmente intimada, a Recorrente, inconformada com o julgamento realizado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, materializado no Acórdão JF nº 0208-04/15, vem, por seus advogados, expor as razões que motivam seu recurso voluntário, confiando no seu acolhimento no julgamento.

Após discorrer sobre a autuação e a decisão de piso, a Recorrente inicia seu arrazoado pela liquidez da infração 1. Sobre o tema, aduz que a inexatidão permeia todo o Auto de Infração e que a descrição dos fatos e os demonstrativos não apontam de forma exata as operações às quais o autuante se refere, entendendo que o Autuante deveria ter relacionado todas as notas fiscais, discriminando-as uma a uma. Na mesma esteira, aduzindo cerceamento de defesa, registra que ao considerar o seu volume de vendas mensais e a iliquidez da infração 1, resta impossível determinar quais operações teriam sido consideradas pelo Fiscal para fins de autuação.

Consigna que ao longo do processo fiscalizatório, o d. Agente Fiscal buscou diversas informações junto à Autuada, das quais resultou uma planilha, cujos valores foram utilizados e alegados pelo Fiscal e, a partir de então, conseguiu se defender.

Reitera a tese de nulidade do Auto, sobretudo para a Infração 1, vez que o Fisco nunca indicou especificamente quais as operações que estão sob análise, indicando somente o montante que considera como devido.

Referindo-se ao CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) como determinante para o recolhimento em duplicidade, começa afirmando que o dito código não é capaz de determinar se as mercadorias estão sujeitas ao regime de substituição tributária, entendendo que tal classificação depende do NCM (Nomenclatura comum do MERCOSUL) das mercadorias, das respectivas descrições e legislações aplicáveis. Diz do seu entendimento da aplicação do CFOP,

elencando e discriminando os CFOP's 5102 e 5405, afirmando que “... a empresa não recolherá ICMS-ST para mercadorias que estejam classificadas com o código CFOP 5405, pois se tratam de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Com relação a mercadorias com CFOP 5102, o contribuinte deverá recolher o ICMS quando da saída da mercadoria”.

Na linha traçada e destacando o seu ramo de atividade – comércio de brinquedos -, diz que no caso dos autos, no momento da operacionalização de suas vendas, por equívoco, fez constar o código CFOP 5102, quando na verdade o correto seria a classificação sob o código CFOP 5405. Também sublinha que sendo varejista de brinquedos e considerando que os brinquedos estavam sujeitos à Substituição Tributária, suas vendas, numa simples leitura de sua documentação fiscal, deveriam ser na quase totalidade de produtos sem incidência do ICMS na saída. Monta tabela com indicação dos seus erros relacionados ao CFOP, destacando que operações que possuíam produtos sujeitos à substituição tributária, foram classificadas no sistema como operações de tributação normal, e que por tal erro operacional, recolheu o tributo quando da saída dos produtos, o que leva à conclusão de que considerando o princípio da não cumulatividade, a Recorrente procedeu à recuperação em forma de outros créditos do tributo pago em duplicidade, que ocorreu nas saídas dos produtos.

Pugna pela reforma do acórdão de primo grau em face de seu suposto direito à recuperação de valores por meio da sistemática de crédito.

Quanto à prova por amostragem, aduz que apesar do o julgador de piso afirmar que a comprovação do pagamento em duplicidade de ICMS deveria ter sido feita com apresentação de nota a nota e não por amostragem, informa que não apresentou todas as notas fiscais em face do volume excessivo e do prazo exíguo, não obstante haver demonstrado por meio de planilhas, com a indicação das notas fiscais e respectivas chaves de acesso que permitiriam ao Fiscal analisar cada uma destas Notas Fiscais, além dos seus livros fiscais. Diz que caso sejam consideradas insuficientes os documentos já carreados aos autos, pugna pela perícia em sua escrita fiscal, além pugnar pela aceitação de todas as provas que serão juntadas, inclusive, posteriormente, caso haja necessidade.

Discorrendo sobre a Substituição Tributária, sublinha que além dos destaques das Notas Fiscais, haveria de se presumir sujeitas à substituição tributária, aquelas mercadorias definidas no ordenamento jurídico, o que enfraquece o argumento da necessidade de comprovação dos recolhimentos do ICMS-ST, com Guias, Notas e comprovantes.

Mencionando o RICMS/Ba, especificamente o art. 309, IX e §1º, entende que na hipótese de imposto pago indevidamente, faz-se necessário tão somente a escrituração no Livro de Apuração em “*Outros Créditos*”, com a respectiva justificativa, como de fato foi feito.

Diz também que resta evidente o erro da autuação fiscal, entendido que do cotejo dos seus livros de Apuração e a planilha utilizada pelo fiscal que originou os supostos “créditos indevidos” demonstram “... a invenção de números pelo autuante, que nunca foram utilizadas pela autuada e, por óbvio, restou impossível a comprovação destes”. Nessa esteira, afirma que em janeiro, o valor discriminado como crédito indevido, refere-se ao crédito em razão do pagamento do ICMS nas saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, por inconsistência de CFOP, e que a diferença de R\$3.848,83 entre o valor da Planilha 1 e o valor da Planilha 2, do Crédito apontado pelo Fiscal, reduzida do presente Auto, é decorrente da sua própria correção, quando da verificação do Livro de Apuração da autuada que o crédito ali apontado era o constante na Planilha 1.

Afirma que, insistentemente tentando provar o alegado por meio dos comprovantes das saídas tributadas, dos Livros de Saídas, dos respectivos Cupons Fiscais, além do fato de que à época dos fatos, a maior parte de seus produtos eram sujeitos à substituição tributária, por isso, a importância do CFOP.

Faz o mesmo exercício para os meses seguintes apontando que para o mês de fevereiro o fiscal

mal realizou seu trabalho de apuração dos valores, registrando que além de assumir uma importância que não foi levantada pela autuada, glosa um valor que ao mesmo tempo considera crédito, impedindo a Recorrente de exercer na plenitude o seu direito de defesa.

Para março, indicando que é possível verificar a divergência entre este e os meses anteriores, ainda que não sejam devidos, mas apenas para ilustração da lógica, os valores considerados pelo Fiscal foram exatamente aqueles descritos no Livro de Apuração como inconsistência do CFOP.

Para abril surge um valor de R\$1.808,70, estranho à apuração da autuada e dele é descontado o valor de R\$815,65, referente ao antecipado do mês anterior; que de forma obscura, na linha de saldo credor do período anterior, salta a enorme quantia de R\$12.948,48, mesmo tendo sido apresentados todos os seus registros fiscais e em nenhum momento tal valor foi considerado como crédito.

Ainda no mês de abril, diz que na linha 8.3, o fiscal considera o valor de R\$1.588,90 e que, conforme demonstrado no Livro de Apuração tem registro de R\$815,65 – valor considerado como crédito – situação que afasta a possibilidade de defender-se.

Também faz anotações para os meses de maio a agosto, registrando divergências inexplicáveis e incomprovadas; alteração na lógica do roteiro de apuração; a impossibilidade de compreender a autuação na sua construção, em face das inconsistências do levantamento e da falta de análise dos documentos apresentados pela Recorrente.

No que tange à infração 2, informa que reconheceu e acata a determinação do pagamento do valor julgado, tendo realizado o pagamento da guia DAE, conforme documento em anexo.

Por derradeiro, pugna juntada de novos documentos, pela reforma da decisão de primo grau para que seja declarada a nulidade do Auto de Infração, uma vez que se trata de Auto ilíquido e inexato ou ainda que seja anulada a infração 1 em face da indevida cobrança do tributo, vez que houve pagamento de ICMS em duplicidade e regular a apropriação de créditos.

Pugna também pela realização de perícia, caso seja considerada insuficiente a documentação já apresentada, além de protestar pela realização de todos os meios de provas em direitos admitidos.

Distribuído para julgamento, em 26/06/2017 esta 2ª Câmara deliberou baixar o PAF em diligência à INFAP de origem para adotar as seguintes providências:

*Em face do volume de documentos trazidos aos autos e da acusação fiscal que somente pode ser elidida por meio da busca da verdade material, decidiram os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal converter o feito em diligência à Infaz de Origem – Autuante para que se verifique:*

- 1. Se os elementos trazidos pelo contribuinte já foram objeto de análise do autuante.*
- 2. Caso negativo, que sejam devidamente analisados e que se verifique se são capazes de modificar os cálculos originalmente elaborados;*
- 3. Na hipótese de que os documentos trazidos em sede recursal sejam elementos modificadores do demonstrativo originário, que seja elaborado novo demonstrativo com as necessárias explicações e com a precisa indicação do quanto efetivamente devido.*

Atendendo a diligência solicitada o Autuante, após relatar a análise dos documentos trazidos pelo Recorrente, conclui que não há novos elementos de prova produzidos ou apensados pelo sujeito passivo que ensejem a necessidade de revisão ou alteração dos valores relativos às infrações 1 e 2.

Devidamente intimado, o Recorrente não se manifestou.

## VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 3ª

Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF, e com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

O Recorrente, em sua peça, cinge-se à apreciação das razões atinentes à decisão de primeiro grau que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração e, especificamente em relação à infração 1, motivo do Recurso Voluntário. A acusação é de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito.

A tese recursal se assenta, inicialmente, na nulidade do lançamento em razão de suposto cerceamento do direito de defesa do Sujeito Passivo, entendido que a falta de clareza do levantamento fiscal e iliquidez da exigência fiscal aliadas as incongruências, inconsistências e utilização de diversos roteiros de fiscalização, ensejaram grave obstáculo ao exercício do contraditório e da estruturação de peça de defesa consistente. Também insiste na tese de que não é parte legítima para figurar no polo passivo da lide e que em razão de haver recolhido imposto em duplicidade, faz jus à compensação.

Pois bem, com respeito ao Recurso do Sujeito Passivo, vejo, de plano, que apesar de juntar volume considerável de documentos, repete os argumentos de defesa, aduzindo matérias que levariam à nulidade do lançamento.

É de se notar que na busca da verdade dos fatos, esta Câmara de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência para que fosse apurado se os elementos trazidos pelo contribuinte já teriam sido objeto de análise do Autuante e, caso negativo, que fossem devidamente analisados e verificado se teriam o condão de modificar os cálculos originalmente elaborados.

Levada a termo a diligência, a manifestação do Autuante foi no sentido de que não há novos elementos de prova produzidos ou apensados pelo sujeito passivo que ensejem a necessidade de revisão ou alteração dos valores relativos às infrações 1 e 2. De tal Informação Fiscal, o Sujeito Passivo não se manifestou.

Isto posto, feitas as considerações iniciais passo à análise do Recurso.

Por primeiro, em relação à tese de cerceamento do direito de defesa não nos parece que possa ser acolhida, sendo certo que da compulsão dos autos, vê-se que há na peça acusatória a clara exposição dos fundamentos de fato e de direito, certo que o fato descrito como típico está na legislação, bem como as circunstâncias do fato são claras e consubstanciadas em documentos trazidos aos autos juntamente com a peça inicial.

Dito isto, com fundamento no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia – Decreto nº 7.629/99, sobretudo o art. 39, vê-se que não há qualquer vício que imponha mácula ao lançamento, nem há nos autos quaisquer elementos que indiquem a existência de erro quanto à determinação do infrator e quanto à capitulação da infração, restando suficientes os elementos presentes aos autos para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Voltando o olhar às etapas processuais, sobretudo o quanto suscitado pela Recorrente no que pertine à produção de prova pericial, vejo que todos os passos foram rigorosamente seguidos, inclusive com a realização de diligência para a qual não houve manifestação do Sujeito Passivo, lembrando que os passos processuais atinentes às intimações feitas ao Recorrente e à possibilidade de manifestação foram franqueados, de maneira que lhe foi garantido, em todas as fases, o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, restando respeitados os incisos LIV e LV do art. 5º, da Carta Magna.

Ou seja, nada há no processo que dê substância às alegações recursais, certo também que a Junta de Julgamento Fiscal cuidou de analisar todos os fatos aduzidos em sede de defesa de maneira pontual e absolutamente clara, o que ao fim e ao cabo, determinou a preservação do direito que tem o Sujeito Passivo ao contraditório e à ampla defesa.

Registre-se, por oportuno, que durante o processo fiscalizatório, o fiscal cuidou de apresentar ao Sujeito Passivo os levantamentos fiscais, com a solicitação de que fossem esclarecidos valores



lançados no livro RAICMS, a exemplo de créditos fiscais para apuração mensal do imposto, fato que atesta a clara intenção do fiscal no sentido de obter e alcançar a verdade dos fatos em relação às operações fiscalizadas.

Deve-se assinalar que a falta do livro RAICMS foi devidamente suprida pela juntada feita pelo Contribuinte, sendo certo que a análise dos documentos em sede de diligência fiscal, afasta qualquer possibilidade de que seja arguida a nulidade do lançamento por tal motivo, tudo isso aliado ao fato de que todo o trabalho fiscal foi realizado com o conhecimento do Recorrente, inclusive no que pertine aos Créditos Indevidos, além do fato de que a escrita fiscal, base da fiscalização, é de construção do contribuinte, não se podendo alegar iliquidez ou incerteza da autuação, nem mesmo afronta ao quanto prescrito no art. 142, do CTN, conforme assinalado pelo julgador de piso.

No mais, serve a corroborar a assertiva de que não assiste razão ao Recorrente, o fato de que a infração, objeto de recurso, teve o valor originalmente lançado reduzido em razão das provas carreadas aos autos pelo Sujeito Passivo, fato que, indiscutivelmente, afasta qualquer possibilidade de nulidade por cerceamento do direito de defesa garantido constitucionalmente.

Isto posto, afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo Contribuinte.

No mérito, a discussão tem fulcro na utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, tendo como tese recursal o fato de que a glosa derivou de aquisição de mercadorias para revenda, sujeitas à substituição tributária, com imposto destacado nas notas fiscais de aquisição, nos termos do LRE e documentos fiscais da autuada, além do fato de que as saídas teriam sido apropriadas como operações normais, por força de equívoco no seu sistema informatizado, o que teria levado a Recorrente a creditar-se do ICMS pago na saída, no campo “*Outros Créditos*”. Faz apontamento de divergências e incongruências no levantamento fiscal.

Pois bem, estabelecida a querela e afastadas as nulidades suscitadas, vê-se que a matéria aqui discutida esbarra na necessidade de se trazer aos autos as provas necessárias à contrariar a peça acusatória, sobretudo porque o levantamento fiscal deriva da escrita e dos documentos fiscais do próprio Sujeito Passivo.

Nessa esteira, dois pontos merecem destaque: o primeiro diz respeito às provas carreadas aos autos e que tiveram o condão de reduzir o valor originalmente lançado para a infração 1, conforme o julgado de primo grau, e o segundo o fato de que na busca da verdade material o feito foi convertido em diligência para averiguação dos documentos trazidos aos autos em sede recursal.

Para o primeiro ponto o desfecho restou obvio, ou seja, foi reconhecida a razão que tem o Recorrente. Para o segundo ponto, o Autuante fez vir aos autos Informação Fiscal que dá conta de que não há novos elementos de prova produzidos ou apensados pelo sujeito passivo que ensejem a necessidade de revisão ou alteração dos valores relativos às infrações 1 e 2, merecendo registro o fato de que o Sujeito Passivo não se manifestou a respeito da referida Informação Fiscal.

Diante de tais fatos e das recorrentes análises das razões e argumentos de defesa e recursais, o que resta indiscutível é que o Sujeito Passivo não se desincumbiu de demonstrar as falhas que diz haver no levantamento fiscal e na autuação, não conseguindo, por consequência, elidir a acusação fiscal que lhe pesa, eis que é premente a necessidade de que sejam apresentadas provas capazes de efetivamente contrariar o quanto trazido pelo Auto de Infração e mantido pela Junta de Julgamento Fiscal.

Quanto ao procedimento adotado pelo Contribuinte (creditando-se do imposto indevidamente no demonstrativo de saídas), entendo que agiu de forma incorreta, posto que deveria atender o disposto nos artigos 73 e 74 do Decreto nº 7.629/99 para se restituir do tributo eventualmente recolhido a maior.

Em assim sendo, em face de tudo o quanto exposto, especialmente porque se buscou a verdade dos fatos, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, mantendo a decisão da Junta de Julgamento Fiscal na sua integralidade.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206837.0011/15-5**, lavrado contra **PBKIDS BRINQUEDOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$85.523,26**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de fevereiro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS