

A. I. Nº - 269141.0012/17-6  
AUTUADO - OSRODRIGUES TECIDOS E CONFECÇÕES LTDA.  
AUTUANTE - MARCO ANTÔNIO MACHADO DE ABREU  
ORIGEM - INFAS SANTO ANTÔNIO DE JESUS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 11/03/2019

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0033-03/19**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedado, pela legislação, utilizar crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. Excluídos os débitos alcançados pela decadência. **b)** MERCADORIAS CONTEMPLADAS COM BENEFÍCIO FISCAL DO ICMS NÃO AUTORIZADO POR CONVÊNIO OU PROTOCOLO. Os valores lançados neste item do presente lançamento são considerados indevidos, em consonância com o previsto no Convênio ICMS 190/2017, já que foram remidos e anistiados os créditos tributários constituídos ou não decorrentes do Decreto nº 12.413/2012. 2. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. Ficou comprovado que o deficiente não destacou o ICMS relativo às operações realizadas. Foram excluídos débitos alcançados pela decadência, tendo sido efetuada revisão pelo autuante. Infração subsistente em parte. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, mediante levantamento quantitativo, sendo o valor das entradas omitidas superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto calculado sobre o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELA OPERADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E OS VALORES LANÇADOS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A diferença apurada entre o valor das vendas registradas em cartão de crédito e o valor informado pela administradora do cartão indica que o sujeito passivo efetuou vendas sem emissão do documento fiscal correspondente. Indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 27/12/2017, refere-se à exigência de R\$219.625,86 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 01.02.05: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro a maio, julho a outubro e dezembro de 2012; fevereiro, maio, junho e agosto de 2013 abril e julho de 2014. Valor do débito: R\$1.585,38. Multa de 60%.

Infração 02 – 01.02.96: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou Protocolo, nos termos da Lei Complementar nº 24/75, nos meses de dezembro de 2012 a dezembro de 2013; janeiro a junho, agosto a dezembro de 2014. Valor do débito: R\$33.114,92. Multa de 60%.

Infração 03 – 02.01.03: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2014. Valor do débito: R\$87.141,19. Multa de 60%.

Infração 04 – 04.05.02: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2012). Valor do débito: R\$10.355,10. Multa de 100%.

Infração 05 – 04.05.05: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício de 2014. Valor do débito: R\$12.563,62. Multa de 100%.

Infração 06 – 05.08.01: Omissão de saída de mercadoria tributada, apurada por meio de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de fevereiro a agosto, outubro e dezembro de 2013. Valor do débito: R\$74.865,65. Multa de 100%.

O autuado apresentou impugnação às fls. 27 a 43 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa, e informa que tomou ciência dos termos do Auto de infração epigrafado em 28 de dezembro de 2017.

Faz uma síntese da autuação, afirmando que no dia 27/12/2017 foi surpreendido pela lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido recebida a intimação no dia 28/12/2017, lhe imputando o cometimento de irregularidades referentes aos exercícios de 2012, 2013 e 2014.

Em sede preliminar, o impugnante assevera que as infrações de nº 01, 02, 03 e 04 possuem em seu conteúdo, lançamentos de ofício efetuados pela autoridade fazendária decorrentes de fatos geradores ocorridos em período superior a 5 (cinco) anos, portanto sujeitos ao instituto da Decadência. Entende que, se a lavratura do auto de infração se deu em 27/12/2017, e nas infrações mencionadas constam obrigações tributárias decorrentes de fatos geradores ocorridos entre os meses de janeiro de 2012 e dia 26 de dezembro de 2012, entende restar evidente a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários.

Comenta que o CTN, sistematiza duas formas de contagem para o prazo decadencial: a primeira determina o prazo de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador sem que a Secretaria da Fazenda tenha se pronunciado. Transcreve o art. 150, § 4º do CTN.

No que concerne à segunda forma fixada pelo art. 173, I e II, informa que é previsto prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao lançamento efetuado ou à data de anulação do lançamento. Reproduz o mencionado dispositivo legal.

Diz que esse quesito, após recorrentes recursos, foi pacificado no STJ através da súmula 555, que enuncia o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário será exclusivamente na forma do art. 173,I, do CTN.

Dessa forma, entende que não há o que ser argüido, no que refere à contestação de débitos do período de janeiro a 26/12/2012, restando extinto o direito do Fisco de efetuar o lançamento tributário.

Pede a nulidade da autuação, alegando ser notória a fragilidade do presente auto de infração, afirmando que o Decreto nº 7.629 de 09 de Julho de 1999, que regulamentou o Processo Administrativo Fiscal (RPAF), determina em seu art. 39 os requisitos essenciais do auto de infração que não estão presentes na situação em tela.

Ressalta que apesar da disposição acima mencionada constar no Auto de Infração, conclui que parcialmente não atende critérios estabelecidos na legislação tributária acima citada, relativamente ao fato gerador no que concerne às operações abrangendo mercadorias sujeitas à Substituição Tributária.

Entende que a infração encontra-se eivada de vício insanável, haja vista a violação da norma articulada, pois, a intenção da legislação esculpida no art. 39, inciso V, do RPAF é límpida em determinar a especificação aplicada no referido Auto de Infração, sendo que na prática, os argumentos expostos pelo Autuante são inválidos perante a legislação supracitada, conforme evidenciam os argumentos e demonstrativos elencados neste recurso.

No mérito, quanto à infração 01, alega que o autuante afirmou, equivocadamente, que o autuado realizou apropriação de créditos do ICMS sobre mercadoria da substituição tributária.

Inicialmente, o impugnante contesta que no ordenamento tributário somente a análise do NCM, para o enquadramento de um determinado produto no regime de substituição tributária é inconsistente, afirmando que se deve considerar que apesar do produto possuir NCM descrito no Anexo 1 do RICMS-BA/2012, a sua inclusão no regime de substituição tributária apenas será efetivada quando a sua descrição e finalidade sejam similares às especificações do legislador. Diz que a própria SEFAZ/BA, possui entendimento pacífico quanto ao referido aspecto, conforme resta evidenciado, por meio do Parecer nº 25041 de 03/03/2013.

O Impugnante reitera a veracidade das operações realizadas, partindo da premissa de que os produtos incluídos na infração, a saber: PASSADEIRA MOCHILA LUXCEL; PISO KARSTEN WINDSOR; TAPETE B CASA NYLON; TAPETE FATEX, não possuem aplicabilidade ao regime de substituição tributária, pois a descrição, bem como a finalidade dos mesmos, não são similares às especificações previstas no Anexo 1 do RICMS-BA/2012. Elabora demonstrativo de divergência entre a descrição dos produtos na Nf-e versus especificações que constam no Anexo 1 do RICMS-BA/2012

No que concerne às operações com flanelas e artefatos, ratifica que os itens objetos da infração estão enquadrados no regime de Substituição Tributária, nos termos do item 25.37 do Anexo 1 do RICMS-BA/2012. Entretanto, esclarece que a apropriação do crédito destes itens refere-se ao imposto destacado nas notas fiscais de operações de transferência de mercadorias entre empresas do mesmo estabelecimento, em respeito ao princípio da não cumulatividade, em que o direito ao crédito do ICMS advém do destaque do imposto recolhido anteriormente.

No que tange às operações de transferência de produtos entre filiais, ressalta que o produto objeto da infração passou pelo processo de industrialização pelo próprio remetente e, posteriormente, foi transferido para o Impugnante através de nota fiscal, com destaque do imposto, onde o débito destacado na NF-e de origem está regularmente recolhido.

Diante do exposto, afirma que não há previsão legal sobre o ICMS destacado, referente às operações aludidas, pois RICMS-BA/97, somente prevê a desoneração do pagamento do ICMS-ST para operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, onde já foi ocorrido o pagamento. Sendo assim, para operações internas de transferências ocorrerão destaques de ICMS

do remetente e, por consequência, creditamento do imposto para o destinatário. Elabora quadro constando os dados dos documentos relativos às operações de transferência com posterior apropriação de créditos.

Infração 02: Diz que o Estado da Bahia, por meio do Decreto 14.213 de 22 de novembro de 2012, estabeleceu a vedação de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. Com fulcro no referido dispositivo, o autuante considerou como infração a posterior apropriação de créditos pelo Impugnante, realizando cálculo de base no ICMS efetivamente cobrado nos Estados de origem. No entanto, inobservando o fato de que os referidos fornecedores e remetentes dos produtos objetos da suposta infração, não usufruíram de quaisquer dos benefícios constantes no Anexo Único do Decreto 14.213/2012.

Para atendimento ao Princípio da Verdade Material, o Impugnante solicitou a cada um dos seus fornecedores declaração formal, assinada e validada, informando que os mesmos não fazem jus a nenhum benefício fiscal, e, consequentemente, o ICMS informado nos documentos oriundos das operações são conforme Anexo II. Entende que se afigura evidente a conclusão de que não é dado ao Estado da Bahia exigir imposto e multa em relação à glosa de créditos sobre operações não amparadas por Benefício Fiscal, não havendo sustentáculo legal para a equivocada autuação.

Na eventual e improvável desconsideração, por parte documentos e declarações acostados aos autos, requer que a autoridade Fazendária realize diligência para a apreciação de tais provas, sob o risco de privilegiar o formalismo em detrimento da busca da verdade material, inerente às funções desempenhadas pela Administração Pública.

Adicionalmente, informa o Impugnante que a inclusão do Anexo Único do Decreto 14.213/2012, se deu com o Decreto 15.490, de 25 de setembro de 2014, com efeitos a partir de 01 de outubro de 2014. Ressalta que a autoridade fazendária, no cômputo desta infração, considerou créditos apropriados durante todo o ano de 2014, não realizando segregação do período daquele ano, conforme Anexo II, disponibilizado em mídia digital acostada ao processo.

Por fim, em que pese todas as considerações acerca dos aspectos acima mencionados, o Impugnante traz aos julgadores o posicionamento Estado da Bahia - TJ-BA e do Superior Tribunal de Justiça sobre a impossibilidade dos contribuintes utilizarem créditos de mercadorias oriundas de Estados com benefícios fiscais.

Infração 03: Alega que, erroneamente, os Auditores Fiscais autuaram o deficiente no tocante à ausência do recolhimento do ICMS em operações para este imposto. Como dito, a infração em tela decorre de equivocada premissa de que as mercadorias vendidas pelo Impugnante não estariam submetidas ao regime ordinário de apuração do ICMS, popularmente conhecido como ICMS Normal. Diz que não há o que se questionar sobre a ausência do destaque do ICMS, visto que as mercadorias auditadas estão amparadas no regime da Substituição Tributária e, por conseguinte, tiveram o ICMS decorrente das vendas recolhido por antecipação tributária, conforme demonstrado no anexo III. Diz que a cobrança do ICMS já pago pela empresa, pelo regime da antecipação tributária, acarretaria afronta direta ao Princípio da não cumulatividade.

Transcreve o art. 155 da CF, e afirma que a desconsideração dos valores anteriormente recolhidos pelo impugnante, configura também, *bis in idem*, e a apropriação indébita por parte do Fisco Estadual.

Ainda assim, no intuito de facilitar o entendimento e dirimir quaisquer dúvidas, o deficiente elaborou quadro resumo contemplando o entendimento exarado pela própria SEFAZ/BA, por meio de pareceres tributários (Anexo III), conforme se pode observar no quadro resumo que elaborou.

Complementando as informações acima elencadas, o Impugnante, como demonstração de sua boa fé na condução do processo, acosta também as fotos dos produtos objetos da autuação, para demonstrar que os mesmos estão inseridos nos itens constantes no Anexo 1 do RICMS-BA/2012.

Por fim, reitera que nas aquisições interestaduais, nenhum crédito do ICMS proveniente de tais operações foi apropriado na escrituração fiscal, em virtude do encerramento da fase de tributação do imposto nas saídas s mercadorias.

Infração 04: Alega que o autuante considerou mediante levantamento quantitativo de estoques, omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de documentos fiscais. No entanto, ressalta que as referidas saídas correspondem às notas fiscais elencadas no boletim de ocorrência nº 382/2012 (Anexo IV), referente ao sinistro ocorrido 12h40min, relativo à aquisição dos produtos. Cita o art. 312, do RICMS-BA/2012.

Em virtude do relato acima, informa que foram emitidas notas fiscais 7553 e 7569 (Anexo IV), com o CFOP 5.949 (Outras saídas de mercadorias) no intuito da anulação das entradas dos documentos fiscais de números 2274, 2338, 2998, 3454, conforme informadas no boletim de ocorrência. Ressalta que as referências das notas de entradas correlacionadas às respectivas datas de saída estão nas informações complementares e, dessa forma, não há base relativo às respectivas notas fiscais, já que os devidos estornos foram lançados na escrita fiscal, pela falta de emissão de notas de saídas.

Afirma que nos demonstrativos na infração 04, as notas fiscais de saídas relacionadas no boletim de ocorrência supramencionado, correspondem a 94% do valor autuado, sendo que os demais valores, estão relacionados à saída de remessa para industrialização por encomenda (CFOP 5.90) Nota Fiscal nº 8511, saída entre empresa do grupo, encontrando-se as notas fiscais nº 224 e 225 (anexo IV).

Diz que outro fator que merece destaque, trata-se de operação de saída da nota fiscal 11706, utilizando o CFOP 5.949 (Outras saídas de mercadorias), não contemplada nos critérios da análise do autuante.

No que se refere à nota fiscal de entrada nº 38486, diz que o autuante considera como entrada a quantidade de 294 itens, enquanto que no sistema da empresa constam 293 itens de entrada. Isto porque, a referida nota fiscal, recebida em 30/06/2012, bem como a nota fiscal de entrada nº 146092, contemplam apenas a remessa de amostra grátis, não gerando, portanto, movimentação no estoque para venda referente a tais itens.

Como conclusão de todo o exposto, diz restar plenamente demonstrado acima, que não há o que se falar em omissão de saídas de mercadorias sem a respectiva escrituração e/ou emissão de documentos fiscais.

Infração 05: Alega que o autuante, equivocadamente, considerou no quantitativo de estoques, ausência de recolhimento do ICMS de diferenças tanto das entradas como das saídas de mercadorias registradas no estoque (Anexo V - Análise Geral).

Assegura que as referidas entradas foram registradas, porém, no cadastro dos itens no sistema de escrituração fiscal, existem itens com descrição similar, motivo pelo qual, o Impugnante no exercício das suas atividades, registrou erroneamente saídas em códigos distintos das entradas.

Entende que, por obvio, à medida que deu saídas em itens distintos dos registrados no seu estoque (entradas) era de se esperar que a autoridade fiscal, nos cálculos realizados, diante da referida movimentação, obtivesse como resultado, saldo negativo.

Diz que a autuação parece se tratar de mero equívoco do código dos produtos em análise. Isto porque, não resta evidente prejuízo ao erário, pelo fato de existirem itens no estoque com a mesma descrição e com saldo positivo superior ao negativo questionado, conforme demonstrado no anexo V.

Afirma que, uma vez apresentada pelo contribuinte a documentação apta a comprovar a verdade dos fatos (Anexo V - Demonstrativo de erro do código de saída), deve a Autoridade Fazendária realizar a apreciação de tais provas, sob pena de privilegiar o formalismo em detrimento da busca da verdade material, inerente às funções desempenhadas pela Administração Pública.

Ressalta, que o CONSEF/BA, coaduna com o entendimento acima manifestado, como se vê a partir da leitura do parágrafo do Acórdão JJF nº 0191-04/17.

Infração 06: Alega que a infração em tela está lastreada em equivocadas por parte do autuante. Houve desconsideração dos equipamentos 11 e 19 no computo das vendas. O Auditor Fiscal, na elaboração da sua planilha, contém vendas com cartão de crédito e débito dos Equipamentos Errli ECF's, não considerou as informações dos referidos equipamentos.

Diz que a comprovação por parte desta Junta dos valores acima elencados, encontra-se evidenciada nos arquivos de Memória de Fita Detalhe dos constantes na mídia digital acostados ao processo

Comenta sobre as vendas com cartão de crédito efetuadas utilizando o sistema de TEF - Transferência Eletrônica de Fundos, pelo qual a emissão das duas vias do comprovante de venda concomitantemente com a emissão do cupom fiscal correspondente. Assegura que não há possibilidade da emissão de comprovante de venda efetuada respectivo cupom fiscal tenha sido emitido.

Informa que, na análise minuciosa das informações utilizadas como parâmetro, identificou elementos robustos que desconstituem as premissas utilizadas para cálculo da infração, como também os dados fornecidos por instituições financeiras e administradoras de cartão de crédito

Diz que os meses de janeiro, setembro e dezembro foram desconsiderados da autuação, por conterem valores registrados no ECF superiores aos informados pelas administradoras de cartão num montante de R\$ 1.182.210,78, superior, inclusive, ao valor autuado conforme quadro que elaborou à fl. 411.

O defensor afirma que desconhece quaisquer diretrizes ou determinações legais para que a Autoridade Fazendária desconsidere as comparações os períodos onde a diferença entre as origens dos dados é positiva. Diz que foi surpreendido, já que, considerando haver diferença tão significativa entre ambos, deveria o autuante, cumprindo as funções inerentes à Administração Pública, diligenciar a consistência dos dados apresentados pelas administradoras de cartões. Entretanto, ao arreio da busca da verdade material, optou-se por excluir os referidos meses das análises, assumindo que as informações por estas disponibilizadas encontravam-se corretas.

Diz que a referida premissa é completamente desconstruída, à medida em que realizou análise das informações, supostamente corretas, repassadas pelas administradoras de cartões de créditos. Afirma que a mencionada relação apresenta diversas inconsistências, considerando que possui datas de emissão (vendas) em dias de domingo e feriado, quando o defensor não exerce suas atividades comerciais, conforme quadro que elaborou.

Por isso, também sob este prisma, entende restar descaracterizada a infração, devendo ser julgada improcedente, afirmando que não há elementos comprobatórios satisfatórios por parte da autoridade fazendária.

Na eventual e improvável ausência de qualquer evidência contidas na Impugnação, protesta desde já, pela posterior juntada de razões complementares, inclusive com novos documentos, com esteio no princípio da verdade material e do informalismo administrativo fiscal.

Entende que restou demonstrada e improcedência e decadência do Auto de Infração, requer sejam reconhecidas as alegações suscitadas para anular as infrações. Em eventual desconsideração das mesmas por esta Junta, que sejam acolhidas as razões expendidas na Impugnação.

O autuante presta informação fiscal às fls. 407 a 409 dos autos. Quanto à infração 01, diz que o defensor discorda da inclusão dos itens Mochila Luxcel MS 470, Passadeira B casa plástica L-50, Piso Karsten Windsor 50 x 75 e Tapete Fatax Los Angeles 45 6596.

Com relação à mochila, diz que a declaração do fornecedor da mesma, Maxlog Importação e Exportação Ltda, atesta que o público alvo de seus produtos (mochilas, lancheiras) são as crianças

em idade escolar; portanto, a mercadoria se enquadra no item 27.5 do anexo I do RICMS-BA/2012. Informa que esta declaração foi entregue pelo autuado e agora está anexando ao processo.

Para as outras três mercadorias, informa que a própria descrição combinada com o NCM listado na folha 32, atesta o enquadramento delas no rol das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Acrescenta que o defensor ainda admite que as mercadorias flanela e artefatos de limpeza estão enquadradas no regime de substituição tributária, mas alegou que a apropriação dos créditos deveu-se a operações de transferências. No entanto, estas operações não autorizam o crédito do imposto de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Mantém a autuação nos valores originais levantados.

Infração 02: Afirma que o Decreto estadual 14.213/2012 estabelece limites máximos de crédito do ICMS para determinadas mercadorias oriundas de alguma UF's. Independentemente do remetente informar se goza ou não de benefícios tributários no seu Estado de origem, os limites máximos de crédito não podem ser extrapolados, o que deu margem à autuação.

Especificamente, no que tange a mercadorias oriundas de Pernambuco, reconhece que o contribuinte tem razão, porque o referido Decreto não abrange os períodos de 01/2014 a 09/2014 e, portanto serão descartadas as operações deste período. Com isso, o valor da autuação fica reduzido de R\$ 33.114,92 para R\$ 27.887,48.

Infração 03: Diz que o defensor questiona a inclusão de quatro itens no rol das mercadorias:

1. Mochila Nova Rio código 189529 e Mochila Nova Rio código 148097. Anexa os pareceres 25041/2013 e 14072/2012 que discorrem genericamente quando mochilas devem ou não serem enquadradas no regime de substituição tributária. O parecer 25041/2013 é bem didático: "a inclusão de uma determinada mercadoria no regime de substituição pressupõe necessariamente a sua adequação à NCM e à descrição e destinação constantes da norma respectiva, simultaneamente". Por sua vez, as fotos anexadas não permitem associá-las a nenhum dos itens. Portanto, estes devem permanecer na relação da autuação, já que o contribuinte não provou que se destinam a guarda de documentos ou a estudantes.
2. Sapatinhos Pirralho Divs 907, código 34819. A autuada cita o Parecer 20627/2011 que, no entanto, não faz referência a este tipo de mercadoria. Por outro lado, as notas fiscais (anexadas) 2031 de 09/06/2014 e 2118 de 02/09/2014, atribuem o NCM 61113000 a este item. Portanto, trata-se de uma mercadoria tributável, que permanece na relação da autuação.
3. Almofada Hedrons Plush Peles 45x45 AL 0263, código 158436. Diz que o contribuinte tem razão – esta mercadoria está incluída no regime de substituição tributária e deve ser excluída da autuação (estava listada no exercício 2013). Assim, o valor total da infração fica reduzido de R\$ 87.141,19 para R\$ 85.743,66.

Infração 04: Informa que o autuado solicitou a inclusão do CFOP 5949 e a exclusão das notas fiscais de entrada relativas à amostra grátis (notas 38.486 e 146.092), no que foi atendido. Quando ao CFOP 5901 ele já estava contemplado, juntamente com o CFOP 1902. Com isso, o levantamento quantitativo de estoques passou a acusar diferenças de entradas em valor superior às diferenças de saídas (infração 04.05.05 ao invés da infração original 04.05.02), tal qual a infração 05. Assim, o débito foi reduzido para R\$ 1.167,06.

Infração 05: Ressalta que o autuado admite na folha 39 que, por conta do cadastro do seu sistema de escrituração fiscal contar com descrições similares de itens, efetuou, no exercício de suas atividades, registros errôneos nas saídas nos itens elencados no levantamento fiscal.

Esclarece que o levantamento quantitativo de estoque foi feito por espécie de mercadorias, e não por gênero; onde a exatidão dos códigos e descrições adotados pela empresa são elementos ímpares para os cálculos das diferenças. Portanto eventuais enganos confessos praticados pelo autuado não tem o poder de elidir a infração, que fica mantida integralmente.

Infração 06: Destaca que o defensor questiona a não inclusão de algumas informações de saídas dos ECFs 11 e 19.

Com relação ao ECF 11, na leitura da MFD (memória de fita detalhe), apresentada em meio magnético pela mesma, sob intimação (folha 08), só constam movimentos do dia 02/01/2013 até 24/04/2013 e mais no dia 30/12/2013. A MFD é o registro fiel e inviolável das operações efetuadas por um ECF. Portanto não há como autenticar a listagem em txt, apresentada no anexo VI. Está anexando esta leitura da MFD.

Com relação ao ECF 19, informa que o autuado confundiu a data de emissão da redução Z (21/06/2013) com a data do movimento (20/06/2013). Os valores das saídas com cartão de débito/crédito constam no levantamento (anexa a página 90/199). No dia 21/06/2013 não houve saída registrada.

Informa que, para os períodos 01/2013, 09/2013 e 12/2013, não constatou omissão de saídas, por isso não estão relacionados nesta infração. Mantém os valores autuados.

Conclui que o presente auto de infração deve ser julgado procedente em parte, com as correções elencadas acima.

O defensor foi intimado e se manifestou às fls. 423 a 425 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da manifestação e alega, quanto à infração 03, que o autuante, em sua informação fiscal, afirmou que as fotos juntadas aos autos permitem associá-las à mochila para guarda de documentos ou para estudantes. Afirma que qualquer análise imparcial das fotos constantes neste processo (anexo II), levará à conclusão de que os referidos itens se encaixam perfeitamente nas descrições constantes nos pareceres de números 25041/2013 e 14072/2012, estando sujeitos à sistemática de recolhimento do ICMS pela substituição tributária, Anexo 1, item 27.5 do RICMS-BA/2012, classificados na NCM 4202. Pede que, em busca da verdade material, esta Junta analise as fotos acostadas ao presente processo.

Infração 06: Diz que o autuante, na elaboração de sua planilha contemplando as informações de vendas com cartão de crédito e débito dos ECFs, não considerou as informações dos aparelhos 11 e 19. Na informação fiscal o autuante falou quanto à impossibilidade de autenticar a listagem em txt apresentada no Anexo IV.

No intuito de mitigar quaisquer dúvidas que pairessem sobre a boa fé do autuado, anexa os arquivos da MDF dos mencionados ECFs 11 e 19, de todo o exercício de 2013.

Entende que a partir desses arquivos criptografados poderão ser extraídas informações da memória fiscal do ECF em arquivo texto, conforme consta no anexo VI. O defensor espera que as informações trazidas aos autos sejam consideradas na análise do mérito da autuação.

Para as demais infrações (01, 02, 04 e 05), o defensor entende que o autuante, em sua informação fiscal, não trouxe elementos ou argumentos que desconstituam os fatos mencionados na impugnação.

Nova informação fiscal foi prestada pelo autuante às fls. 440 do PAF. Com relação à infração 03, diz que o defensor insiste que as fotografias de mochilas juntadas ao processo são suficientes para enquadrar todas as mochilas que ele revende no regime de substituição tributária. Trata-se de fotografias genéricas, tiradas em local incerto e de fabricantes não identificados. Entende não ser possível associá-las com exatidão a nenhum dos itens revendidos.

Quanto à infração 06, informa que o autuado anexou novos arquivos com a MFD – memória de fita detalhe dos ECFs 11 e 19, para que as informações delas sejam consideradas na análise.

No que tange ao ECF 19, o autuante considera estar suficientemente claro que a empresa confundiu a data de emissão da redução Z (21/06/2013) com a data de movimento (20/06/2013) e que a saída no valor de R\$ 4.447,12 foi considerada no dia 20/06/2016, conforme listagem na folha 416 (R\$ 3.041,12 + R\$ 1.406,80 = R\$ 4.447,92).

No que tange ao ECF 11, diz que a MFD anexada não trouxe informações dos registros E12 (numeração de todas as reduções Z com respectivas datas) e E18 (detalhamento dos meios de pagamento relativo a cada redução Z). Portanto, trata-se de um arquivo imprestável. Como prova, anexa a decodificação deste arquivo. Embora desnecessário, em função do descrito no parágrafo anterior, também anexa a decodificação da MFD do ECF19, igualmente imprestável por estar sem a informação do registro E18.

Assim, conclui que a manifestação do autuado, em relação à informação fiscal anterior, em nada modifica as conclusões inseridas na mesma.

## VOTO

Em sede preliminar, o impugnante alegou que as infrações 01, 02, 03 e 04 possuem em seu conteúdo, lançamentos de ofício efetuados pela Autoridade Fazendária decorrentes de fato geradores ocorridos em período superior a 5 (cinco) anos, portanto sujeitos ao instituto da Decadência.

Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “*O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*”.

O § 4º estabelece que, “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “*o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”.

O entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que o lançamento por homologação, seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.
2. Débito declarado com efetivação do pagamento, porém com posterior verificação de dolo, fraude ou simulação: A autoridade, mediante a coleta de provas idôneas apura a ocorrência de ilícito fiscal. Neste caso, o início do prazo decadência, para o lançamento da diferença, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I.
3. Débito declarado com efetivação de pagamento parcial: O contribuinte apura o imposto e antecipa o pagamento parcial do montante devido (e declarado), ensejando a aplicação igualmente do § 4º, do art. 150, do CTN.
4. Débito declarado e não pago: Neste caso deve ser aplicada a previsão do art. 173, I, do CTN, considerando a interpretação de que, a Administração Tributária homologa é o pagamento e

não o lançamento expedido pelo particular. Se não há pagamento, não há o que ser homologado.

5. Débito não declarado e não pago: Aplicação também direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.

Considerando que no levantamento fiscal se apura imposto não declarado e não pago, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

A Infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro a maio, julho a outubro e dezembro de 2012; fevereiro, maio, junho e agosto de 2013 abril e julho de 2014.

Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou Protocolo, nos termos da Lei Complementar nº 24/75, nos meses de dezembro de 2012 a dezembro de 2013; janeiro a junho, agosto a dezembro de 2014.

Infração 03: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2014.

O presente Auto de Infração foi lavrado em 27/12/2017, com data de ciência pelo deficiente em 28/12/2017. Como se trata de imposto lançado pelo contribuinte no livro Registro de Apuração do ICMS e o consequente recolhimento efetuado a menos, neste caso, houve débito declarado com efetivação de pagamento parcial, o que enseja aplicação do § 4º, do art. 150, do CTN. Dessa forma, operou-se a decadência em relação aos débitos relativos aos meses de janeiro a novembro de 2012. O débito originalmente lançado deve ser reduzido com a exclusão dos referidos meses das infrações 01 e 03. Para a infração 02 não foi apurado débito nos mencionados meses.

A Infração 04 se refere à falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2012).

Nesta infração, foi apurado débito não declarado e não pago pelo contribuinte, aplicando-se as disposições do art. 173, I do CTN, e o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado, ou seja, sem qualquer pagamento não há o que ser homologado. Não ocorreu a decadência.

O deficiente requereu a nulidade da autuação, alegando ser notória a fragilidade do presente auto de infração, que se encontra eivado de vício insanável, haja vista a violação da norma constante no art. 39, inciso V, do RPAF/BA, e os argumentos expostos pelo autuante são inválidos perante a legislação citada.

Conforme estabelece o § 1º, do art. 18 do RPAF/BA, “*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*”. Quando se constata a existência de erro na apuração do imposto devido, encaminha-se o PAF em diligência para a necessária correção e intimação imediata ao sujeito passivo quanto à mencionada correção.

Constata-se que o § 1º do art. 18 do RPAF/BA, prevê que somente é admitido o saneamento do Auto de Infração no caso de eventuais incorreções ou omissão ou a não observância de exigências

meramente formais. Por outro lado, não há que se decidir pela nulidade da autuação sempre que se tipifiquem erros decorrentes de cálculos aritméticos, haja vista que tais equívocos são passíveis de correção.

Não há necessidade de se decidir pela nulidade sempre que se tipifiquem erros decorrentes de cálculos aritméticos, haja vista que tais equívocos são passíveis de correção mediante diligência fiscal. No caso em exame, não houve necessidade de encaminhar o presente processo em diligência saneadora,

Vale ressalta que se houvesse erro na indicação de dispositivos da legislação tributária, o que no presente processo não foi constatado, não implicaria nulidade da autuação fiscal, conforme dispõe o art. 19 do RPAF-BA/99, considerando que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade em caso de erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo autuado, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade do presente Auto de Infração.

O autuado requereu que a Autoridade Fazendária realizasse diligência para a apreciação das provas apresentadas nas razões de defesa. Fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I do RPAF/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal.

No mérito, a infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro a maio, julho a outubro e dezembro de 2012; fevereiro, maio, junho e agosto de 2013 abril e julho de 2014.

O defendente alegou que no ordenamento tributário somente a análise do NCM para o enquadramento de um determinado produto no regime de substituição tributária é inconsistente. Disse que os produtos incluídos nesta infração, a saber: PASSADEIRA, MOCHILA LUXCEL; PISO KARSTEN WINDSOR; TAPETE B CASA NYLON; TAPETE FATEX, não possuem aplicabilidade ao regime de substituição tributária, pois a descrição, bem como a finalidade dos mesmos não são similares às especificações previstas no Anexo 1 do RICMS-BA/2012.

O autuante informou que em relação à mochila, a declaração do fornecedor da mesma, Maxlog Importação e Exportação Ltda, atesta que o público alvo de seus produtos (mochilas, lancheiras) são as crianças em idade escolar; portanto, a mercadoria se enquadra no item 27.5 do anexo I do RICMS-BA/2012. Disse que esta declaração foi entregue pelo autuado e foi anexada ao processo (fl. 410).

Para as outras três mercadorias, informa que a própria descrição combinada com o NCM listado na folha 32 atesta o enquadramento delas no rol das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

A legislação indica a descrição dos produtos que deve ser analisada em conjunto com a posição do código da NCM. Neste caso, o entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que, a descrição constante nos documentos fiscais emitidos por contribuintes deve corresponder ao que está previsto na legislação correlacionando com a tabela referente aos códigos da NCM, para se

comprovar se determinado produto encontra-se, ou não, enquadrado naquele item da referida tabela e, se for o caso, no regime de substituição tributária.

Ou seja, em relação às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, devem ser considerados os produtos que apresentem a mesma especificação e respectiva NCM, e não importa a intenção do legislador ao estabelecer tal especificação. Dessa forma, concordo com o posicionamento do autuante quanto às mercadorias questionadas nas razões de defesa.

Em relação às operações com flanelas e artefatos, o defendente reconheceu que esses itens estão enquadrados no regime de Substituição Tributária, nos termos do item 25.37, do Anexo 1 do RICMS-BA/2012. Entretanto, alegou que a apropriação do crédito destes itens refere-se ao imposto destacado nas notas fiscais de operações de transferência de mercadorias entre empresas do mesmo estabelecimento,

Disse que nas operações de transferência de produtos entre filiais, o produto objeto da infração passou pelo processo de industrialização pelo próprio remetente e, posteriormente, foi transferido para o impugnante através de nota fiscal, com destaque do imposto, onde o débito destacado na NF-e de origem está regularmente recolhido.

O autuante afirmou que estas operações não autorizam o crédito do imposto, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Manteve a autuação nos valores originalmente levantados.

Vale ressaltar, que em relação às operações subsequentes à antecipação do ICMS, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo vedada a utilização do crédito fiscal pelo adquirente.

A alegada industrialização não foi comprovada nos autos e, como foi efetuado levantamento de crédito fiscal em relação a mercadorias enquadradas na substituição tributária, concluo pela subsistência parcial desta infração, no valor total de R\$407,92, com a exclusão dos meses alcançados pela decadência.

Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou Protocolo, nos termos da Lei Complementar nº 24/75, nos meses de dezembro de 2012 a dezembro de 2013; janeiro a junho, agosto a dezembro de 2014.

O defendente alegou que não foi observando o fato de que os fornecedores e remetentes dos produtos constantes na autuação, não usufruíram de quaisquer dos benefícios constantes no Anexo Único do Decreto 14.213/2012.

Disse que solicitou a cada um dos seus fornecedores declaração formal, assinada e validada informando que os mesmos não fazem jus a nenhum benefício fiscal, e, consequentemente, o ICMS informado nos documentos oriundo das operações são conforme Anexo II. Entende que se afigura evidente a conclusão de que não é dado ao Estado da Bahia exigir imposto e multa em relação à glosa de créditos sobre operações não amparadas por Benefício Fiscal, não havendo sustentáculo legal para a equivocada autuação.

O defendente alegou constitucionalidade do Decreto do 1.413/2012. Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

O autuante reconheceu, no que tange a mercadorias oriundas de Pernambuco, que o contribuinte tem razão, porque o referido Decreto não abrange os períodos de 01/2014 a 09/2014 e, portanto serão descartadas as operações deste período. Com isso, o valor da autuação fica reduzido de R\$ 33.114,92, para R\$ 27.887,48. Demonstrativo à fl. 411, referente a 2014.

O Convênio ICMS 190/2017, dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das

isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstituições.

O mencionado Convênio estabeleceu os procedimentos e prazos que as unidades federadas deveriam observar para remissão dos créditos tributários decorrentes do uso de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiros-fiscais instituídos. Em consonância com a materialização pelas unidades Federadas da celebração do referido Convênio, o Estado da Bahia, por meio do Decreto 18.219, de 26/01/2018, publicado no DOE de 27/01/2018, revogou o Decreto nº 14.213/2012, determinando a não exigência fiscal sobre as isenções relacionadas em seu Anexo Único, em alinhamento com a convalidação dos atos instituídos por todas as unidades Federadas, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017 e do Convênio ICMS 190/2017.

Vale ressaltar, que de acordo com a Cláusula oitava, do referido Convênio ICMS 190/2017 foram remitidos e anistiados os créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, decorrentes dos benefícios fiscais instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal.

Neste caso, entendo que não devem ser exigidos os valores lançados neste item do presente lançamento, em consonância com o previsto no Convênio ICMS 190/2017, já que foram remidos e anistiados os créditos tributários constituídos ou não decorrentes do Decreto nº 12.413/2012, concluindo pela subsistência desta infração.

Infração 03: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2014.

O autuado alegou que não há o que se questionar sobre a ausência do destaque do ICMS, visto que as mercadorias auditadas estão amparadas no regime da Substituição Tributária e, por conseguinte, tiveram o ICMS decorrente das vendas recolhido por antecipação tributária, conforme demonstrado no anexo III. Diz que a cobrança do ICMS já pago pela empresa, pelo regime da antecipação tributária, acarretaria afronta direta ao Princípio da não cumulatividade.

Complementando as informações acima elencadas, o Impugnante, como demonstração de sua boa fé na condução do processo, acostou fotos dos produtos objetos da autuação, para demonstrar que os mesmos estão inseridos nos itens constantes no Anexo 1 do RICMS-BA/2012.

Afirmou que nas aquisições interestaduais, nenhum crédito do ICMS proveniente de tais operações foi apropriado na escrituração fiscal, em virtude do encerramento da fase de tributação do imposto nas saídas s mercadorias.

Na informação fiscal, o autuante prestou os seguintes esclarecimentos:

1. Mochila Nova Rio código 189529 e Mochila Nova Rio código 148097. Anexa os pareceres 25041/2013 e 14072/2012 que discorrem genericamente quando mochilas devem ou não serem enquadradas no regime de substituição tributária. O parecer 25041/2013 é bem didático: “a inclusão de uma determinada mercadoria no regime de substituição tributária pressupõe necessariamente a sua adequação à NCM e à descrição e destinação constantes da norma respectiva, simultaneamente”. Por sua vez, as fotos anexas não permitem associá-las a nenhum dos itens. Portanto, estes devem permanecer na relação da autuação, já que o contribuinte não provou que se destinam a guarda de documentos ou a estudantes.
2. Sapatinhos Pirralho Divs 907, código 34819. A autuada cita o Parecer 20627/2011 que, no entanto, não faz referência a este tipo de mercadoria. Por outro lado, as notas fiscais (anexadas) 2031 de 09/06/2014 e 2118 de 02/09/2014, atribuem o NCM 61113000 a este item. Portanto trata-se de uma mercadoria tributável, que permanece na relação da autuação.
3. Almofada Hedrons Plush Peles 45x45 AL 0263, código 158436. Diz que o contribuinte tem razão – esta mercadoria está incluída no regime de substituição tributária e deve ser excluída da

autuação (estava listada no exercício 2013). Assim, o valor total da infração fica reduzido de R\$ 87.141,19 para R\$ 85.743,66.

Quanto ao resultado da revisão efetuada pelo autuante e esclarecimentos prestados na informação fiscal, o defensor apresentou questionamento em relação às mochilas. Entretanto, acompanho o posicionamento de que, aplica-se o regime de substituição tributária quando as mochilas e pastas se destinarem exclusivamente para estudantes e guarda de documentos, e não foi comprovada suficientemente tal destinação.

Por outro lado, se não fica comprovado que as referidas mochilas se destinavam ao transporte e guarda de livros e materiais escolares, não há como acatar a alegação defensiva, e este posicionamento está conforme os pareceres citados pelo autuante. Assim, concluo pela subsistência parcial desta infração, no valor total de R\$63.026,20, com a exclusão dos valores alcançados pela decadência e, também, acatando a revisão efetuada pelo autuante quanto ao exercício de 2013.

Infração 04: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2012).

O defensor afirmou que as referidas saídas correspondem às notas fiscais elencadas no boletim de ocorrência nº 382/2012 (Vide anexo IV), referente ao sinistro ocorrido 12h40min, relativo à aquisição dos produtos. De acordo com o art. 312 do RICMS-BA/201.

Em virtude do relato acima, disse que foram emitidas notas fiscais 7553 e 7569 (anexo IV), com o CFOP 5.949 (Outras saídas de mercadorias) no intuito da anulação das entradas dos documentos fiscais de números 2274, 2338, 2998, 3454, conforme informadas no boletim de ocorrência. Destacou as referências das notas de entradas estão correlacionadas às respectivas datas de saída nas informações complementares e, dessa forma, os estornos foram lançados na escrita fiscal, pela falta de emissão de notas de saídas.

Afirmou que as notas fiscais de saídas relacionadas no boletim de ocorrência supramencionado, correspondem a 94% do valor autuado, sendo que os demais valores, estão relacionados à saída de remessa para industrialização por encomenda (CFOP 5.90 fiscal nº 8511, saída entre empresa do grupo, havendo pos notas fiscais nº 224 e 225 (anexo IV).

Disse que outro fator que merece destaque, é a operação de saída da nota fiscal 11706, utilizando o CFOP 5.949 (Outras saídas de mercadorias), empresas do grupo, não contemplada nos critérios da análise do autuante.

No que se refere à nota fiscal de entrada nº 38486, disse que o Autuante considera como entrada a quantidade de 294 itens, enquanto que no sistema da empresa constam 293 itens de entrada. Isto porque, a referida nota fiscal, recebida em 30/06/2012, bem como a nota fiscal de entrada nº 146092, contemplam apenas a remessa de amostra grátis, não gerando, portanto, movimentação no estoque para venda referente a tais itens.

O autuante informou que o autuado solicitou a inclusão do CFOP 5949 e a exclusão das notas fiscais de entrada relativas à amostra grátis (notas 38.486 e 146.092), no que foi atendido. Quanto ao CFOP 5901, diz que ele já estava contemplado, juntamente com o CFOP 1902. Com isso, o levantamento quantitativo de estoques passou a acusar diferenças de entradas em valor superior às diferenças de saídas (infração 04.05.05 ao invés da infração original 04.05.02), tal qual a infração 05. Assim, aqui o débito foi reduzido para R\$ 1.167,06.

À fl. 421 o defensor foi intimado, com o encaminhamento de cópia e respectivo CD da informação fiscal. Se manifestou às fls. 423 a 425 do PAF, e não apresentou qualquer contestação quanto à revisão efetuada pelo autuante. Neste caso, em razão dos argumentos e novos demonstrativos elaborados pelo autuante, alicerçados nos documentos e escrituração fiscal do

defendente, constato que não subsiste parcialmente a exigência fiscal deste item do presente lançamento, no valor total de R\$1.167,06.

Infração 05: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício de 2014.

O defendente alegou que o autuante, equivocadamente, considerou no quantitativo de estoques, ausência de recolhimento do ICMS de diferenças tanto das entradas como das saídas de mercadorias registradas no estoque (Anexo V - Análise Geral). Disse que as referidas entradas foram registradas, porém, no cadastro dos itens no sistema de escrituração fiscal, existem itens com descrição similar, motivo pelo qual, o Impugnante no exercício das suas atividades, registrou erroneamente saídas em códigos distintos das entradas.

Disse que, por óbvio, à medida que deu saídas em itens distintos dos registrados no seu estoque (entradas) era de se esperar que a autoridade fiscal, nos cálculos realizados, diante da referida movimentação, obtivesse como resultado, saldo negativo.

Entendeu que a autuação parece se tratar de mero equívoco do código dos produtos em análise. Isto porque, não resta evidente prejuízo ao erário, pelo fato de existirem itens no estoque com a mesma descrição e com saldo positivo superior ao negativo questionado, conforme demonstrado no anexo V.

Afirmou que, uma vez apresentada pelo contribuinte a documentação apta a comprovar a verdade dos fatos (Anexo V - Demonstrativo de erro do código de saída), deveria a Autoridade Fazendária realizar a apreciação de tais provas, sob pena de privilegiar o formalismo em detrimento da busca da verdade material, inerente às funções desempenhadas pela Administração Pública.

O autuante informou que o autuado admite que, por conta do cadastro do seu sistema de escrituração fiscal contar com descrições similares de itens, efetuou, no exercício de suas atividades, registros errôneos nas saídas nos itens elencados no levantamento fiscal.

Esclareceu que o levantamento quantitativo de estoque foi feito por espécie de mercadorias, e não por gênero; onde a exatidão dos códigos e descrições adotados pela empresa são elementos ímpares para os cálculos das diferenças. Concluiu que eventuais enganos confessos praticados pelo autuado não têm o poder de elidir a infração.

Na realização de levantamento quantitativo de estoques, são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário. O mencionado levantamento tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista.

O levantamento fiscal efetuado, indica as mercadorias de forma individualizada com os correspondentes códigos e referências. Dessa forma, se todos os itens deram entrada e saída no estabelecimento com a descrição e códigos completos, distinguindo-se uns dos outros, e a prova disso é que tanto nos arquivos magnéticos, que serviram de base para a apuração do levantamento de estoque, quanto o livro Registro de Inventário as mercadorias se distinguem, sendo desnecessário fazer agrupamento de mercadorias.

Concordo com as informações apresentadas pelo autuante e concluo pela subsistência do presente lançamento, salientando que, sendo apurado omissão de entrada de mercadoria tributável superior à omissão de saída, é devido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte, sem emissão de documentos fiscais e,

consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que, o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações não contabilizadas.

Infração 06: Omissão de saída de mercadoria tributada, apurada por meio de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de fevereiro a agosto, outubro e dezembro de 2013.

O defensor alegou que a infração em tela está lastreada em conclusões equivocadas por parte do autuante. Houve desconsideração dos equipamentos 11 e 19 no computo das vendas. O Auditor Fiscal, na elaboração da sua planilha, contém vendas com cartão de crédito e débito dos Equipamentos Errli ECF's, não considerou as informações dos referidos equipamentos.

Afirmou que as vendas com cartão de crédito efetuadas utilizando o sistema de TEF - Transferência Eletrônica de Fundos, pelo qual há emissão de duas vias do comprovante de venda, concomitantemente com a emissão do cupom fiscal correspondente. Assegura que não há possibilidade da emissão de comprovante de venda efetuada sem o respectivo cupom fiscal.

Também alegou que identificou elementos robustos que desconstituem as premissas utilizadas para cálculo da infração, como também os dados fornecidos por instituições financeiras e administradoras de cartão de crédito. Nos meses de janeiro, setembro e dezembro foram desconsiderados da autuação, por conterem valores registrados no ECF superiores aos informados pelas administradoras de cartão num montante de R\$ 1.182.210,78, superior, inclusive, ao valor autuado conforme quadro que elaborou à fl. 411.

O defensor afirmou deveria o autuante, cumprindo as funções inerentes à Administração Pública, diligenciar a consistência dos dados apresentados pelas administradoras de cartões. Entretanto, ao arreio da busca da verdade material, optou-se por excluir os referidos meses das análises, assumindo que as informações por estas disponibilizadas encontravam-se corretas.

Disse que a mencionada relação apresenta diversas inconsistências, considerando que possui datas de emissão (vendas) em dias de domingo e feriado, quando o defensor não exerce suas atividades comerciais, conforme quadro que elaborou. Por isso, também sob este prisma, entende restar descharacterizada a infração, devendo ser julgada improcedente, afirmando que não há elementos comprobatórios satisfatórios por parte da autoridade fazendária.

O autuante disse que em relação ao ECF 11, na leitura da MFD (memória de fita detalhe) apresentada em meio magnético pela mesma, sob intimação (folha 08), só constam movimentos do dia 02/01/2013 até 24/04/2013 e mais no dia 30/12/2013. A MFD é o registro fiel e inviolável das operações efetuadas por um ECF. Portanto não há como autenticar a listagem em .txt apresentada no anexo VI. Está anexando esta leitura da MFD.

Neste caso, concordo com o posicionamento do autuante, haja vista que, se a Fita Detalhe não constou os dados questionados pelo defensor, não há como acatar elementos apresentados em listagem txt (fls. 344/384 do PAF).

Com relação ao ECF 19, informou que o autuado confundiu a data de emissão da redução Z (21/06/2013) com a data do movimento (20/06/2013). Os valores das saídas com cartão de débito/crédito constam no levantamento (anexa a página 90/199). No dia 21/06/2013 não houve saída registrada.

Também informou que, para os períodos 01/2013, 09/2013 e 12/2013, não constatou omissão de saídas, por isso não estão relacionados nesta infração. Efetivamente, no levantamento fiscal, não houve exigência de imposto para os meses de janeiro, setembro e dezembro de 2013.

O art. 35-A da Lei 7.014/96, estabelece que as administradoras de cartão de crédito ou de débito deverão informar ao fisco estadual o valor referente a cada operação ou prestação efetuada por contribuintes do imposto através de seus sistemas de crédito, débito ou similares.

Dessa forma, as administradoras de cartão de crédito ou de débito estão obrigadas a informar ao fisco estadual, o valor referente a cada operação ou prestação efetuada por contribuintes do ICMS, através de seus sistemas de crédito, débito ou similares. Os mencionados relatórios enviados pelas administradoras de cartões de débito ou de crédito foram utilizados para o levantamento fiscal, e se não fossem analisados pelo fisco, não haveria motivos para constar na legislação a obrigatoriedade para as administradoras em relação ao envio à SEFAZ dos valores correspondentes a cada operação realizada.

Considerando que o comprovante do cartão de crédito/débito deve estar vinculado ao documento fiscal emitido pelo contribuinte, trata-se de exigência de vinculação do documento fiscal ao meio de pagamento da operação ou prestação, sendo realizado o confronto entre o total de vendas efetuadas pelo contribuinte de acordo com os documentos fiscais emitidos e os correspondentes valores dos cartões de crédito/débito, fornecidos por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.

Se fosse comprovado que houve operações com cartão registradas como se fossem em dinheiro ou outro tipo de pagamento, a apresentação dos boletos e respectivos documentos fiscais seriam objeto de exclusão no levantamento fiscal. Entretanto, tal comprovação não foi alegada nem acostada aos autos e não consta que foi apresentada quando da realização da ação fiscal.

Acato a apuração efetuada pelo autuante, conforme demonstrativos anexados aos autos, e concluo pela procedência deste item do presente lançamento.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo.

INFRAÇÃO Nº	C O N C L U S Ã O	IMPOSTO
01	PROCEDENTE EM PARTE	407,92
02	IMPROCEDENTE	-
03	PROCEDENTE EM PARTE	63.026,20
04	PROCEDENTE EM PARTE	1.167,06
05	PROCEDENTE	12.563,62
06	PROCEDENTE	74.865,65
<b>T O T A L</b>	-	<b>152.030,45</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269141.0012/17-6, lavrado contra **OSRODRIGUES TECIDOS E CONFECÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$152.020,45, acrescido das multas de 60% sobre R\$63.434,12, e 100% sobre R\$88.596,33, previstas no art. 42, incisos II, “a” e “f”; III e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de fevereiro de 2019

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA