

A. I. Nº - 272041.0007/17-0  
AUTUADO - LDM CONSTRUÇÕES E ACABAMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - PAULO NOGUEIRA DA GAMA  
ORIGEM - INFAC EUNÁPOLIS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 01/12/2020

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0211-03/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. 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. Refeitos os cálculos mediante revisão efetuada pelo autuante, o débito ficou reduzido. IMPOSTO DESTACADO A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. Infração comprovada, de acordo com o levantamento fiscal. 2. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Constitui infração à lei tributária o não recolhimento do ICMS apurado por meio de conta corrente fiscal. 3. LIVROS FISCAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE O IMPOSTO RECOLHIDO E O VALOR INFORMADO EM DOCUMENTOS, ARQUIVOS ELETRÔNICOS E LIVROS FISCAIS. PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Constatou-se divergência entre a irregularidade apontada no campo “infração”, e o fato objeto da exigência fiscal. Vício não passível de correção no curso do processo, haja vista que a correção implicaria mudança no fulcro da imputação fiscal. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 5. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. O procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, restando configurado, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF-BA/99, que o presente lançamento tributário, não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, as infrações. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal.

Indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/06/2017, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$60.199,68, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 01.02.06: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2013; fevereiro a dezembro de 2014; janeiro a agosto, outubro a dezembro de 2015; janeiro a dezembro de 2016. Valor do débito: R\$8.284,11. Multa de 60%.

Infração 02 – 01.02.41: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais, nos meses de outubro e novembro de 2013. Valor do débito: R\$75,48. Multa de 60%.

Infração 03 – 02.01.01: Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de agosto de 2013; janeiro a abril de 2016. Valor do débito: R\$15.573,44. Multa de 60%.

Infração 04 – 03.01.04: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos, nos meses de janeiro, março, julho, outubro a dezembro de 2013; fevereiro, março, maio e setembro de 2014; outubro de 2015; abril e maio de 2016. Valor do débito: R\$133,02. Multa de 60%.

Infração 05 – 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 exercícios fechados (2013, 2015 e 2016). Valor do débito: R\$6.412,76. Multa de 100%.

Infração 06 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2013, 2014, 2015 e 2016). Valor do débito: R\$9.710,82. Multa de 100%.

Infração 07 – 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercícios fechados (2013, 2014, 2015 e 2016). Valor do débito: R\$4.689,81. Multa de 60%.

Infração 08 – 07.15.01: Falta de recolhimento do ICMS relativo à antecipação parcial, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para fins de comercialização, nos meses de janeiro, março e abril de 2013; setembro de 2016. Valor do débito: R\$350,00. Multa de 60%.

Infração 09 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2016. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias totalizando R\$2.582,67.

Infração 10 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2016. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias totalizando R\$12.387,57.

O autuado apresentou impugnação às fls. 269 a 283 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e alega que o presente Auto de Infração encontra-se eivado de nulidades, eis que não preenche os requisitos de ordem formal, tendo em vista que a legislação assegura ao contribuinte o direito à ampla defesa, o que restou prejudicado.

Observa que os relatórios enviados por meio do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e não identificam com clareza qual infração se referem, de modo que, para o autuado se defender é imprescindível que o autuante identifique os relatórios fornecidos, quais as infrações a que se referem, a exemplo do demonstrativo denominado “CRÉDITO FISCAL A MAIOR QUE O DESTACADO NA NOTA FISCAL – RESUMO DO DÉBITO”, não especifica a qual infração se refere, de modo que cerceia a ampla defesa e o contraditório.

Afirma que, se não bastasse a omissão de informações essenciais acima apontadas, os relatórios anexados ao DT-e não permitem identificar, inequivocamente, as supostas infrações 05, 06 e 07.

Diz que o autuante não forneceu as informações de estoque inicial utilizado como parâmetro no seu levantamento, a fim de que fosse permitida a conferência e análise das infrações de números 05, 06 e 07.

Ressalta que foi fornecido pelo autuante relatório cujo arquivo fora disponibilizado através do DT-e, denominada “Planilha Análise de Estoque 2013 a 2016”, constando demonstrativos de supostas omissões de entrada e saída de mercadorias, conforme se verifica nos documentos identificados com Anexo 10, colacionados à defesa, por amostragem. Afirma que mister se faz que seja fornecida a informação relativa ao estoque inicial dos produtos, eis que a informação é imprescindível para que sejam conferidas as supostas omissões de saída e de entrada e a efetiva apuração da infração.

Quanto à infração 08, alega que as informações contidas no Auto de Infração não permitem que sejam levantadas quais as notas fiscais e mercadorias são aquelas correspondentes ao auto de infração. Diz que os relatórios disponibilizados através do DT-e não permitem, de forma clara, a identificação de qual a infração se referem eis que não apresentam tal informação de forma inequívoca.

Menciona o art. 39 do RPAF-BA e os arts. 129 e 130 do Código Tributário do Estado da Bahia. Afirma que o cumprimento dos requisitos referidos nos citados artigos tem como única e exclusiva finalidade assegurar ao autuado o direito constitucionalmente previsto da ampla defesa, pois somente com preenchimento de todos os requisitos, permitirá a obtenção de informações seguras ao autuado, estas importantes e essenciais para a elaboração de sua defesa, o que não ocorreu no caso em tela.

Repete que o autuante sequer forneceu nos demonstrativos/planilhas as informações necessárias à identificação e levantamento da suposta infração, bem como, quanto à planilha denominada de Planilha Análise de Estoque 2013 a 2016, inexiste a informação acerca dos valores de estoque inicial dos produtos considerados pelo autuante, a fim de que pudessem ser analisadas as supostas infrações, disponibilizando tão somente relatórios com a ausência das informações precisas e objetivas, prejudicando a defesa do autuado.

Sobre o cerceamento ao direito de defesa, apresenta o posicionamento da doutrina e diz que se torna indispensável a declaração de nulidade de autos de infração e, consequente inexigibilidade dos valores imputados para a perfeita observação dos ditames legais e jurisprudenciais. Se assim não entendido, o defendente requer sejam realizadas diligências para identificação nas planilhas/relatórios quais as infrações a que se referem, bem como, os números de estoque inicial considerados, relativamente às infrações 05, 06 e 07 e, por fim, esclareça quais notas fiscais e mercadorias são aquelas correspondentes à infração 08, evitando prejuízos ao direito de ampla defesa.

Caso a preliminar não seja acatada, o que o defendente afirma não acreditar, por amor ao debate, passa a discorrer quanto ao mérito da autuação fiscal.

Sobre a Infração 01, inicialmente registra que os relatórios anexos aos sistemas não são claros em apontar as informações às quais se referem, conforme já debatido preliminarmente. Foram disponibilizadas as planilhas denominadas de “Crédito Indevido” (DOC 01, DOC 02, DOC 03 e DOC 04), todavia, duas constam como crédito indevido 2014 (DOC 02 e DOC 03), sendo que uma se refere ao ano de 2014 e outra ao ano de 2015, verificando-se que os demonstrativos não são claros, de forma a garantir a ampla defesa e o contraditório.

*Ad cauelam*, comenta que o Decreto nº 14.242/2012, que dispõe sobre o Regulamento do ICMS, define os itens em regime de substituição tributária, vigente no período apurado pelo autuante, até 30/06/2013. Afirma que as alterações na legislação tributária, trazidas pelo Decreto nº 14.550/2013, relativas ao subitem 24 do Anexo 1 do RICMS-BA/2012 (Prots. ICMS 47/13, 48/13 e 49/13), produziu efeitos a partir de 01/07/2013 até 31/01/2015. Já os Decretos nº 15.921, de 03/02/2015, e nº 16.151, de 16/06/2015, trouxeram novas alterações do Anexo 1 do RICMS-BA/2012, também no que tange às mercadorias sujeitas à substituição ou antecipação tributária.

Alega que conforme se constata dos demonstrativos denominados “crédito indevido 2013” (DOC 1), “crédito indevido 2014” (DOC 2), “crédito indevido 2014” (DOC 3) e “crédito indevido 2016” (DOC 4), anexados ao DT-e do autuado, os itens destacados em amarelo, nas cópias de demonstrativos anexas à defesa, não constam discriminados no Decreto nº 14.242/2012, nem tampouco nas alterações apontadas, que alteram e regulamentaram o Anexo 1 do Regulamento do ICMS 2012, de modo que, considerando a evolução legislativa, tendo em vista que as mercadorias não constam relacionadas nos dispositivos legais, os créditos fiscais de ICMS das mercadorias em destaque foram devidamente aproveitados, conforme permissivo legal. Não havendo, portanto, razão ao autuante, pelo que, deve ser improcedente a Infração 01.

Infração 02: Diz que o autuante considerou que fora utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque a mais de imposto no documento fiscal.

Transcreve os arts. 300 e 309 do RICMS-BA/2012, e informa que recebeu a mercadoria, tendo direito de se creditar do imposto que foi anteriormente cobrado na operação envolvendo a entrada de mercadoria, ante os permissivos legais, inexistindo ilicitude por parte do autuado.

Afirma que não obstante a NF-e 000.001.295, série 1 (doc. 5) ter sido emitida pela empresa INFINIT Comércio e Distribuição Ltda. EPP, com sede na cidade de Serra, Estado do Espírito Santo, não houve crédito indevido eis que não fora utilizada alíquota do Estado do Espírito Santo, cujo percentual de ICMS é de 12%, mas sim a correta utilização do crédito sob a alíquota de 17%, estabelecida para o Estado da Bahia, não ocorrendo uso indevido de crédito fiscal de ICMS.

Infração 03: Alega que se constata no relatório de Apuração do ICMS 2013 (doc. 6) crédito do imposto referente a operações escrituradas nos livros fiscais, o que não fora considerado pelo fiscal autuante. Dessa forma, diz que resta impugnada esta infração 03.

Infração 04: Em relação às diferenças de “centavos” apontados pelo autuante, registra que se tratam de diferenças ocasionadas pelos próprios sistemas, ante à consideração das casas decimais.

Quanto ao período de apuração de ICMS de 01 a 30 de setembro de 2014, afirma que inexistem quaisquer divergências, conforme cópia de SPED Fiscal, livro Registro de Apuração do ICMS, DMA e comprovante de recolhimento “DAE”, o que se confirma através dos documentos anexos (DOC 07), restando indevido a atuação apontada.

Em relação ao período de apuração de 01 a 30 de abril de 2016, alega que inexistem divergências, conforme cópia do SPED Fiscal, livro apuração de ICMS, DMA, anexos (DOC 7), pelo que a Infração 04 também deve ser improcedente. Alega, ainda, que a nesta infração, o autuante indica recolhimento a menos de ICMS, conquanto que na infração 03, aponta inexistir recolhimento de ICMS, de modo que se confirma o equívoco na lavratura do auto de infração.

Infrações 05, 06 e 07: Reitera o quanto aduzido em sede de preliminar. Foi fornecido pelo autuante relatório cujo arquivo fora disponibilizado através de DT-e, denominado Planilha Análise de Estoque 2013 a 2016, no qual constam demonstrativos de supostas omissões de entrada e saída de mercadorias, conforme anexo por amostragem. Alega que mister se faz que seja fornecida a informação relativa ao estoque inicial dos produtos, eis que a informação é imprescindível para que sejam apuradas as supostas omissões de saída e entrada, e o efetivo levantamento da suposta infração, considerando que a apuração levantada pelo autuante de forma quantitativa, a informação é imprescindível, de modo que sua omissão causa prejuízos a ampla defesa e ao contraditório.

Em vista dos fatos acima alocados, entende que se torna primordial a declaração de nulidade do auto de infração e consequente inexigibilidade do imposto apurado, para a perfeita observação dos ditames legais e jurisprudenciais.

Se assim não for entendido, o deficiente requer sejam realizadas diligências necessárias para que sejam identificadas nas planilhas/relatórios fornecidos no DT-e do autuado quais as infrações a que se referem, bem como, demonstrado pelo autuante os números de estoque inicial considerados, relativamente às infrações 05, 06 e 07, evitando detimento ao direito de defesa.

Infração 08: Alega que não foi possível identificar nos relatórios do autuante quais os produtos adquiridos de outras unidades da Federação, os quais entendeu o autuante que não foi efetuado o recolhimento de ICMS antecipação parcial.

Diz que as informações contidas no auto de infração não permitem que sejam levantadas quais as notas fiscais e mercadorias. Os relatórios disponibilizados via DT-e não permitem, de forma clara, a identificação de qual infração se referem, eis que não apresentam tal informação de forma inequívoca, de modo que se verifica a nulidade do auto de infração ora impugnado. Caso assim não entendam os julgadores, requer sejam prestadas informações acerca de quais notas fiscais e mercadorias são aquelas correspondentes a esta infração.

Infrações 09 e 10: Alega que se tratam de notas fiscais de despesas de manutenção de veículos utilizados para entrega de produtos, bem como, de outras despesas em geral, do autuado, registradas no livro Caixa, não tendo sido adquiridas para fins de comercialização, não gerando tributação, conforme se verifica nas cópias de notas fiscais anexas (DOC 8).

Cita alguns exemplos e diz que a simples análise das notas fiscais colacionadas à defesa, verifica-se que não se tratam de produtos comercializados pelo estabelecimento autuado, o que se afere do cartão de inscrição cadastral CNPJ, expedido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Doc 08).

Em conformidade com o disposto nos arts. 144/145 do RPAF-BA/99, requer sejam realizadas diligências, sob pena de cerceamento de defesa e nulidade processual, bem como, a devolução do prazo de defesa, para que sejam identificadas a quais infrações se referem as planilhas e demonstrativos constantes no DT-e.

Quanto à Planilha Análise de Estoque 2013 a 2016, requer sejam fornecidas as informações relativas ao estoque inicial dos produtos, eis que a informação é imprescindível para que sejam conferidas as supostas omissões de saída e de entrada, e a efetiva apuração das supostas infrações de números 05, 06 e 07. E que sejam prestadas informações acerca de quais notas fiscais e mercadorias correspondem a infração 08.

Por fim, pede que seja acatada a preliminar de nulidade. Caso não seja este o entendimento, espera que seja julgado improcedente o presente Auto de Infração, requerendo, também a redução da multa.

Requer o direito de produzir todos os meios de prova em direito admitidas, em especial, a ouvida de testemunha, verificação por preposto, depoimento do autuante e juntada de outros documentos, tudo como prova e em contraprova.

O autuante presta informação fiscal à fl. 1170 dos autos. Diz que concorda em parte com as alegações defensivas, no que se refere à Infração 01. Algumas mercadorias foram incluídas indevidamente como sendo da Substituição Tributária.

Informa que retirou do cálculo do crédito indevido, ano a ano, as mercadorias classificadas como ST, indevidamente, anexado aos autos novas planilhas.

Discorda das demais alegações do autuado, fls. 269 a 283, e informa que houve alteração em alguns valores do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias em exercícios fechados, para os exercícios de 2013, 2014 e 2016, conforme os valores que mencionou.

Também informa que anexou ao PAF a apuração de omissão de entradas – 04.05.05, entradas de mercadorias maior que as saídas, no valor de R\$1.077,94, referente ao ano de 2014, que não foi incluído na autuação original.

Diz que converteu todas as planilhas em PDF e enviou ao defensor via DT-e, no sentido de obedecer ao amplo direito de defesa e do contraditório. Pede a procedência parcial do presente Auto de Infração.

O defensor apresentou manifestação às fls. 1236 a 1239 do PAF, afirmando que não obstante as novas alegações do autuante, o Auto de Infração se mantém eivado de nulidade, não permitindo o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Reitera os termos aduzidos na defesa inicial e diz que se torna primordial a declaração de nulidade do auto de infração. Se assim não for entendido, permite-se reiterar o requerimento de diligências.

Quanto à infração referente à omissão de entrada – 04.05.05, que não constava na autuação fiscal original, diz que a exigência é inoportuna, efetuada após a apresentação de defesa escrita, quando o autuante, nos termos do art. 127 do RPAF-BA, deveria apresentar tão somente informação fiscal, fatos novos, novos demonstrativos ou levantamentos, o que não é o caso da infração ora impugnada.

Caso não seja este o entendimento, requer sejam fornecidos os demonstrativos e informações necessárias à identificação e levantamento da suposta infração a fim de que possa ser analisada, haja vista que foi disponibilizado somente relatório/planilha com a ausência de informações precisas e objetivas, prejudicando a defesa.

Sobre a infração 01, alega que, não obstante o reconhecimento do autuante de que algumas mercadorias foram incluídas indevidamente como sendo da substituição tributária, e as alegações de que foram retiradas do crédito indevido, ano a ano, anexando aos autos novas planilhas, conforme se verifica da análise dessas novas planilhas, as mesmas tampouco identificam as supostas exclusões.

Acrescenta que em alguns meses os valores passaram a superar a apuração inicial do auto de infração, de modo que, apenas por esta análise, se constata que, mesmo reconhecendo o equívoco, a nova planilha apresenta valores superiores àquela que contém valores indevidamente inclusos, os quais teriam sido excluídos, de modo que está claro o equívoco cometido pelo autuante e a consequente nulidade do Auto de Infração.

Informa que nos demais itens, mantém os termos aduzidos na defesa apresentada. Sobre a infração 05, mantém as impugnações apresentadas na defesa, aduzindo ainda que o autuante não esclarece se fora retificado os valores em sua totalidade ou, se fora corrigido tão somente os valores citados no documento denominado de “informação em Processo Administrativo Fiscal”.

Também alega que conforme já aduzido, os relatórios fornecidos não permitem identificar inequivocamente as supostas infrações 05, 06 e 07, eis os relatórios disponibilizados não permitem apurar as supostas infrações, bem como, as planilhas anexadas continuam sem elementos que permitam levantar as irregularidades.

Pede a improcedência do Auto de Infração, reiterando os termos e requerimentos aduzidos na defesa inicial, pugnando extinção do crédito tributário, de acordo com o art. 151, III do CTN ou, ainda, caso não seja este o entendimento, que seja reduzida a multa aplicada.

Nova manifestação foi apresentada pelo defendant às fls. 1250/1251 do PAF. Faz uma síntese dos fatos e afirma que as planilhas anexadas pelo autuante são idênticas àquelas apresentadas juntamente com a lavratura do Auto de Infração. Ou seja, as diligências/informações requeridas na impugnação não foram fornecidas pelo autuante, eis que não foram demonstradas as informações de estoque inicial utilizado como parâmetro pelo autuante, o que impossibilita a apuração das diferenças na omissão de entrada.

Informa que cumpriu sua obrigação de envio do livro Registro de Inventário, por meio de SPED Fiscal, mas a planilha do autuante, em rodapé consta genericamente como fonte, Escrituração Fiscal Digital (EFD), o que induz imaginar que os dados utilizados são do SPED Fiscal, verificando-se que não foi considerado o estoque final do ano anterior, como sendo o estoque inicial do ano subsequente.

Diz que na planilha denominada de “Demonstrativo Omissão de entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoque – ICMS normal solidariedade, período 01/01/2014 a 31/12/2014, no item de código 43842 “caixa descarga baixa com c/duplo ACI Astra”, o autuante aponta a omissão de entrada de nove unidades, todavia, verificando-se as informações fornecidas através do SPED Fiscal, no ano de 2013, restaram no estoque final 09 unidades, de modo que, considerando que o autuante computou a omissão de entradas de 09 unidades, do ano de 2014, e a planilha apresentada pelo Fiscal omite a informação de quantas unidades foram consideradas como estoque inicial, ou se foram ou não consideradas unidades em estoque inicial, verifica-se que supostamente, o autuante não considerou o estoque final do exercício de 2013, como sendo o estoque inicial do exercício de 2014, gerando assim a suposta omissão. Entende que resta demonstrada a imprescindibilidade das informações de estoque inicial, considerado pelo autuante, de cada item contido nas planilhas, sob pena de cerceamento de defesa e nulidade processual.

Ressalta que as planilhas encaminhadas pelo autuante omitem informações importantes para a defesa, sendo nulo o presente Auto de Infração. Reitera os demais termos e requerimentos aduzidos na defesa inicialmente apresentada, em 21/09/2017, e manifestação posterior, em 08/01/2018, pugnando pela total improcedência do Auto de Infração, extinguindo-se a exigibilidade do suposto crédito tributário, ou, ainda, caso não seja esse o entendimento, a redução da multa aplicada.

## VOTO

O defendant requereu a realização de diligências, para identificação nas planilhas/relatórios, quais as infrações a que se referem, bem como, os números de estoque inicial considerados, relativamente às infrações 05, 06 e 07, e esclarecer quais notas fiscais e mercadorias correspondentes à infração 08, evitando prejuízos ao seu direito de ampla defesa.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência, fica indeferido o pedido, com base no art. 147, inciso I do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.

O autuado afirmou que os relatórios enviados por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), não identificam com clareza qual infração se referem, de modo que, para se defender é imprescindível que o autuante identifique nos relatórios fornecidos, quais as infrações a que se referem. Entretanto, apesar de os demonstrativos não identificarem o número ou o código da infração, descrevem no cabeçalho a irregularidade apurada à exemplo das fls. 19 a 42 do PAF, onde consta “CRÉDITO INDEVIDO – MERCADORIAS COM ICMS SUBSTITUÍDO”, referindo-se à Infração 01, e o autuado juntou à defesa cópia do mencionado demonstrativo, para fundamentar suas alegações concernentes à mencionada infração.

A Infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2013; fevereiro a dezembro de 2014; janeiro a agosto, outubro a dezembro de 2015; janeiro a dezembro de 2016.

O defensor alegou, que considerando a evolução legislativa, as mercadorias não constam relacionadas nos dispositivos legais da substituição tributária, por isso, o crédito fiscal de ICMS das mercadorias em destaque foi devidamente aproveitado, não havendo razão ao autuante, pelo que, deve ser improcedente a exigência fiscal.

O autuante informou, que concorda em parte com as alegações defensivas, esclarecendo que algumas mercadorias foram incluídas indevidamente como sendo da Substituição Tributária. Por isso, retirou do cálculo do crédito indevido, ano a ano, as mercadorias classificadas como ST, indevidamente, anexado aos autos novas planilhas, fls. 1177 a 1183, 1191 a 1196, 1207 a 1212 e 1223 a 1231.

Quanto à revisão efetuada na informação fiscal, o defensor alegou que não obstante o reconhecimento do autuante de que algumas mercadorias foram incluídas indevidamente como sendo da substituição tributária, e a alegação de que foram retiradas do crédito indevido, ano a ano, anexando aos autos novas planilhas. Entretanto, conforme se verifica da análise dessas novas planilhas, as mesmas não identificam as supostas exclusões.

Disse que em alguns meses, os valores passaram a superar a apuração inicial do auto de infração, de modo que, apenas por esta análise, se constata que, mesmo reconhecendo o equívoco, a nova planilha apresenta valores superiores àquela que contém valores indevidamente inclusos, os quais teriam sido excluídos, de modo que está claro o equívoco cometido pelo autuante.

Quanto a essa alegação, verifico que os valores questionados pelo defensor representam uma nova conformação do demonstrativo de débito, decorrente da revisão dos cálculos efetuada pelo autuante, e não implicou aumento do valor total lançado para esta infração, aplicando-se ao caso, a SÚMULA 11 do CONSEF/BA, *in verbis*:

**“SÚMULA DO CONSEF Nº 11**

*Para fins do disposto no art. 156 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da non reformatio in pejus, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advenha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração.”*

Constatou, que embora o defensor não tenha acatado os novos cálculos apresentados pelo autuante, não foram apresentados outros elementos para contrapor os novos demonstrativos, que identificam as mercadorias, o débito remanescente em cada mês e as respectivas notas fiscais.

Quanto ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, obedecendo os limites ou condições para utilização de créditos fiscais. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária, conforme art. 290 do RICMS-BA/2012.

Pelos elementos constantes nos autos, chego à conclusão de que, acatando a revisão efetuada pelo autuante, esta infração subsiste em parte, no valor total de R\$ 3.665,33, conforme quadro abaixo elaborado com base nos novos demonstrativos, fls. 1177 a 1183, 1191 a 1196, 1207 a 1212 e 1223 a 1231 do PAF.

ANO	DÉBITO	FL. DO PAF
2013	928,49	FL. 1177
2014	516,82	FL. 1191
2015	455,78	FL. 1207
2016	1.764,24	FL. 1223
TOTAL	3.665,33	-

Infração 02 – 01.02.41: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais, nos meses de outubro e novembro de 2013.

Conforme demonstrativo à fl. 207, foi apurado crédito indevido em relação a mercadorias de remetentes do Estado do Espírito Santo, com a alíquota do ICMS informada pelo contribuinte em 17%. Neste caso, por se tratar de operação interestadual com mercadorias, foi apurado que houve utilização indevida de crédito fiscal, tendo como referência a alíquota correta, de 12%.

No mencionado demonstrativo, constam os dados relativos à data e número do documento fiscal, código do item, CFOP, valor da base de cálculo do ICMS, Alíquota informada, Alíquota definida pela auditoria, valor do ICMS informado pelo contribuinte, valor do ICMS definido pela auditoria e a Diferença.

Neste caso, o impugnante deveria exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF-BA/99, não cabendo a este órgão julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas meras negativas do cometimento da infração, conforme art. 143 do mencionado Regulamento. Assim, concluo pela subsistência deste item da autuação fiscal.

Infração 03 – 02.01.01: Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de agosto de 2013; janeiro a abril de 2016.

Conforme levantamento fiscal, às fls. 204/205, foi efetuada apuração por meio de conta corrente fiscal, de acordo com os débitos relativos às saídas, os créditos e o imposto a recolher. O autuado recebeu cópia do mencionado demonstrativo, não foi constatado o cerceamento de defesa e ao contraditório alegado nas razões de defesa, haja vista que o defendant tomou conhecimento do levantamento fiscal, e o imposto exigido.

O autuado não indicou a existência de notas fiscais não consideradas no levantamento fiscal nem acostou aos autos qualquer documento para comprovar alegações defensivas. Como se trata de fato vinculado à escrituração fiscal e a documentos que estão na posse do autuado, a prova deveria ter sido acostada aos autos, não cabendo a este órgão julgador promover a busca de elementos, cuja obrigação de anexar aos autos é do contribuinte.

No caso de os documentos comprobatórios do levantamento de conta corrente não terem sido apresentados quando da lavratura do Auto de Infração, não elide a possibilidade de o contribuinte vir a comprovar, em sua defesa, haver cumprido suas obrigações em tempo hábil. Dessa forma, o autuado deveria adotar as providências necessárias para a comprovação pretendida. Acato os valores apurados pelo autuante, e concluo pela procedência desta infração.

Infração 04 – 03.01.04: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos, nos meses de janeiro, março, julho, outubro a dezembro de 2013; fevereiro, março, maio e setembro de 2014; outubro de 2015; abril e maio de 2016.

Nas razões de defesa, o autuado alegou que o demonstrativo denominado “Crédito Fiscal a maior que o destacado na nota fiscal – resumo do débito”, não especifica a qual infração se refere, de modo que, cerceia a ampla defesa e o contraditório.

Constatou que os demonstrativos elaborados pelo autuante (fls. 209 a 218 do PAF), apurando os valores exigidos neste item do presente lançamento, se referem a “CRÉDITO FISCAL A MAIOR QUE O DESTACADO NA NOTA FISCAL”, sendo indicados os dados relativos às notas fiscais, data, chave de acesso, CNPJ, valor do ICMS na EFD, valor do ICMS na NF-e, valor creditado a mais, e a informação de que a fonte dos dados é a Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Observo que a infração imputada ao contribuinte diverge daquela constante no levantamento fiscal, inexistindo qualquer indicação nos demonstrativos quanto ao código da Infração. Ou seja, há divergência entre a irregularidade apontada no campo “infração” e o fato objeto da exigência fiscal. Vício não passível de correção no curso do processo, haja vista que a correção implicaria mudança no fulcro da imputação fiscal.

Entendo que não se trata de incorreção eventual passível do saneamento previsto no § 1º do art. 18 do RPAF/BA, considerando que houve erro na indicação do fulcro da autuação, o que constitui vício insanável. Trata-se de vício não passível de correção no curso do processo, haja vista que o autuado não se defendeu do fato, objeto da exigência do imposto, constante na descrição da infração.

Conforme estabelece o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA, é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator. Assim, concluo que é nulo este item do presente lançamento, tendo em vista que foi efetuado com preterição do direito de defesa, inexistindo para o contribuinte autuado segurança quanto à infração apontada.

As Infrações 05, 06 e 07 serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que tratam de exigência do imposto apurado mediante levantamento quantitativo de estoques.

Infração 05 – 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 exercícios fechados (2013, 2015 e 2016).

Infração 06 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2013, 2014, 2015 e 2016).

Infração 07 – 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercícios fechados (2013, 2014, 2015 e 2016).

O impugnante alegou que foi fornecido pelo autuante relatório, cujo arquivo fora disponibilizado através do DT-e, denominado “Planilha Análise de Estoque 2013 a 2016”, no qual constam demonstrativos de supostas omissões de entrada e saída de mercadorias, conforme se verifica nos documentos identificados com Anexo 10, colacionados à defesa, por amostragem. Afirmou que mister se faz que seja fornecida a informação relativa ao estoque inicial dos produtos, eis que a informação é imprescindível para que sejam conferidas as supostas omissões de saída e de entrada e a efetiva apuração da infração.

Na informação fiscal, o autuante disse que houve alteração em alguns valores do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias em exercícios fechados, para os exercícios de 2013, 2014 e 2016, conforme os valores que mencionou.

Também informou, que anexou ao PAF a apuração de omissão de entradas – 04.05.05, entradas de mercadorias maior que as saídas, no valor de R\$1.077,94, referente ao ano de 2014, que não foi incluído na autuação original.

Na manifestação apresentada, o defensor alegou que conforme já aduzido, os relatórios fornecidos não permitem identificar inequivocamente as supostas infrações 05, 06 e 07, eis os relatórios disponibilizados continuam sem elementos que permitam levantar as irregularidades.

Citou exemplo, e disse que a planilha apresentada pelo Fiscal omite a informação de quantas unidades foram considerados como estoque inicial, ou se foram ou não consideradas unidades em estoque inicial; o autuante não considerou o estoque final do exercício de 2013, como sendo o estoque inicial do exercício de 2014, gerando assim a suposta omissão. Afirmou que resta demonstrada a imprescindibilidade das informações de estoque inicial, considerado pelo autuante, de cada item contido nas planilhas, sob pena de cerceamento de defesa e nulidade processual.

Quanto à infração referente à omissão de entrada – 04.05.05, que não constava na autuação fiscal original, disse que a exigência é inoportuna, efetuada após a apresentação de defesa escrita, quando o autuante, nos termos do art. 127 do RPAF-BA, deveria apresentar tão somente informação fiscal.

Observo que 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 documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista.

No levantamento quantitativo, além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, são elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido.

No caso em exame, o autuante juntou aos autos e forneceu ao contribuinte, apenas o demonstrativo denominado “Análise Quantitativa de Estoques – Resumo Geral das Infrações Apuradas”, o que é insuficiente para a compreensão do levantamento fiscal realizado, e o exercício da ampla defesa e contraditório.

É indispensável, também, o demonstrativo de cálculo do preço médio com a indicação das mercadorias e respectivas notas fiscais e método utilizado na obtenção dos preços, e a apuração da base de cálculo deve ser efetuada de acordo com a metodologia estabelecida nos arts. 23-A e 23-B da Lei 7.014/96.

A Infração 08, trata da falta de recolhimento do ICMS relativo à antecipação parcial, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação para fins de comercialização, nos meses de janeiro, março e abril de 2013; setembro de 2016, não se encontrando nos autos o demonstrativo de cálculo do débito apurado.

O autuado alegou que as informações contidas no Auto de Infração, não permitem que sejam levantadas quais as notas fiscais e mercadorias são aquelas correspondentes ao auto de infração. Disse que os relatórios disponibilizados através do DT-e não permitem, de forma clara, a

identificação de qual a infração se referem eis que não apresentam tal informação de forma inequívoca.

Observo que o convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas. Neste caso, tendo sido apurada falta de recolhimento do ICMS mediante levantamento fiscal, cabe à Fiscalização juntar a comprovação inequívoca da irregularidade apurada, permitindo ao autuado o exercício da ampla defesa e do contraditório. Portanto, é indispensável a demonstração pelo Fisco quanto ao critério adotado, a fonte e demais dados necessários ao entendimento e comprovação da acusação fiscal, bem como, a fundamentação legal. Tudo isso decorre dos princípios da legalidade e da verdade material.

É nulo o procedimento fiscal que não atenda ao devido processo legal, ou seja, que não siga os ditames traçados pela legislação, e no presente processo, ficou constatado prejuízo jurídico, em que o autuado não contribuiu para a inobservância da lei. Não se trata aqui de “mera” formalidade, mas sim, aplicação do princípio da ampla defesa do contribuinte.

Logo, restando configurado que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração, impõe-se sua nulidade, com base no mencionado artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF-BA/99. Portanto, são nulas as infrações 05, 06, 07 e 08, recomendando que seja realizado novo procedimento fiscal a salvo de falhas.

Infração 09 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2016. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias totalizando R\$2.582,67. Demonstrativo às fls. 43 a 72 do PAF.

Infração 10 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2016. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias totalizando R\$12.387,57. Demonstrativo às fls. 73 a 203 do PAF.

Em relação às aquisições de mercadorias, a legislação estabelece que a escrituração deve ser efetuada no Registro de Entradas, por ordem cronológica, e os lançamentos devem ser feitos documento por documento, haja vista que o mencionado livro se destina a registrar as entradas, a qualquer título, de mercadorias, bens ou serviços tributáveis ou não, e a falta de escrituração constitui irregularidade por descumprimento de obrigação acessória, punível com multa. Neste caso, mesmo que não seja referente a mercadoria para comercialização, o documento fiscal deve ser registrado.

A legislação prevê a aplicação de multa, de 1% sobre o valor comercial da mercadoria que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, para mercadorias sujeitas à tributação, bem como em relação às mercadorias não tributáveis (art. 42, incisos IX da Lei 7.014/96).

A falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais, impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais, por isso, é aplicado multa conforme estabelece o art. 42, incisos IX da Lei 7.014/96, haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle. A multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual. Mantida a exigência fiscal quanto às infrações 09 e 10.

Quanto ao pedido de redução das multas, ressalto que esta Junta de Julgamento Fiscal, não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa, e não cabe a este 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.

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

INFRAÇÃO N°	CONCLUSÃO	IMPOSTO	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE	3.665,33	-
02	PROCEDENTE	75,48	-
03	PROCEDENTE	15.573,44	-
04	NULO		-
05	NULO		-
06	NULO		-
07	NULO		-
08	NULO		-
09	PROCEDENTE		2.582,67
10	PROCEDENTE		12.387,57
<b>TOTAL</b>	-	<b>19.314,25</b>	<b>14.970,24</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 272041.0007/17-0, lavrado contra **LDM CONSTRUÇÕES E ACABAMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$19.314,25**, 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, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$14.970,24**, prevista no art. 42, inciso IX da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 27 de outubro de 2020

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA