

**A. I. Nº** - 206837.0026/19-5  
**AUTUADO** - INDUWAL COMÉRCIO DE MATERIAIS INDUSTRIAIS LTDA.  
**AUTUANTE** - RAIMUNDO SANTOS LEAL  
**ORIGEM** - INFAP VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 19/10/2021

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JF Nº 0165-04/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. Fato não impugnado. Acusação mantida. **b)** DOCUMENTOS FISCAIS FALSOS OU INIDÔNEOS. Fato não impugnado. Acolhida a arguição de decadência parcial. Acusação parcialmente subsistente. **c)** IMPOSTO NÃO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Fato não impugnado. Acusação mantida. **d)** DESTAQUE DO IMPOSTO A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. Acolhidas as arguições de nulidade e de decadência parcial. Revistos os cálculos. Acusação parcialmente subsistente. **e)** APROPRIAÇÃO INDEVIDA DO CRÉDITO. Acusação insubsistente tendo em vista a ocorrência de decadência. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS NÃO ESCRITURADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Fato não impugnado. Acusação mantida. 3. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. DESTAQUE A MENOS NO DOCUMENTO FISCAL. Não acolhidas as arguições de nulidade e de decadência. Infração subsistente. 4. ALÍQUOTA. APLICAÇÃO INCORRETA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE VENDAS DE MERCADORIAS DESTINADAS A NÃO CONTRIBUINTES DO IMPOSTO. Excluída a exigência fiscal relacionada ao exercício de 2016, tendo em vista os novos efeitos produzidos pela EC 87/2015. Mantida a exigência em relação aos períodos anteriores. Não acolhida a arguição de decadência. Infração parcialmente subsistente. 5. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES POR ESPÉCIE DE MERCADORIAS. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Neste caso, deve-se também exigir o pagamento do imposto, de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Revisões nos cálculos reduziram as exigências fiscais. Infrações 09 e 10 parcialmente subsistentes. 6. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. Não acolhidas as

preliminares de nulidade e de decadência. Acusação parcialmente subsistente após revisão fiscal levada a efeito pelo autuante. **7. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MULTA PERCENTUAL SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO RECOLHIDO.** Fato não impugnado. Acusação mantida. **8. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS NÃO REGISTRADAS. MULTAS SOBRE O VALOR COMERCIAL DOS DOCUMENTOS NÃO REGISTRADOS. a) OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. b) OPERAÇÕES NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO.** Fatos comprovados. Não acolhida a arguição de nulidade e de decadência. **9. DOCUMENTOS DE INDORMAÇÕES ECONÔMICO FISCAIS. DMA. ENTREGA FORA DO PRAZO PREVISTO PELA LEGISLAÇÃO.** Fato comprovado. Acusação mantida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência, teve sua expedição ocorrida em 06/12/2019, com ciência pelo autuado em 09/12/2019, para reclamar crédito tributário no montante histórico de R\$ 524.047,11, consubstanciado em 15 (quinze) infrações, a seguir descritas:

- 1 – *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária. O contribuinte fez uso de crédito de itens de mercadorias objeto de substituição tributária por solidariedade, conforme dados presentes no Anexo 1”.* Valor lançado R\$731,96 mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.
- 2 – *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a documentos (s) fiscal (is) falso (s) ou inidôneo (s). As referidas Notas Fiscais estão relacionadas com os elementos identificadores nos Anexos 2 e 3”.* Valor lançado R\$944,38 mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.
- 3 – *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento (s) fiscal (is). Fez uso de crédito não destacado em NF-e em razão do emitente ser contribuinte inscrito no Simples Nacional conforme dados relacionados no Anexo 4, havendo dois outros créditos de menor monta que foram inseridos no mesmo demonstrativo para simplificação dos lançamentos.* Valor lançado R\$1.908,98 mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.
- 4 – *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque do imposto a maior no documento (s) fiscal (is). Utilização de crédito destacado a maior em NF-e em razão de erro na definição da alíquota prevista na legislação do ICMS conforme dados relacionados nos Anexos 5, 6 e 7.* Valor lançado R\$2.520,68 mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.
- 5 – *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Utilização de crédito decorrente de compra de mercadorias com apropriação de crédito a maior (ver operações mês janeiro/14). Nas apropriações de crédito a maior dos meses de Fev., Mar., Out., e Nov/14, foi utilizado créditos, sendo que por tratar-se de mercadorias objeto de substituição tributária na entrada do Estado da Bahia, foi encerrada a tributação, não sendo devido o destaque e uso de créditos, ainda que destacado em NF-e, em operações de compras dentro do Estado da Bahia. Foi utilizado o Código de Infração para aglutinar tais situações que configuram utilização indevida de créditos. Ver Anexo 8”.* Valor lançado R\$3.843,42 mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

6 – “Deixou de recolher no (s) prazo (s) regulamentar (es) ICMS referente as operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. ICMS apurado decorrente de NF-e de saídas não escrituradas, identificadas a partir do cruzamento entre os registros EFDs e o Sistema Nacional de NF-e, cujos dados de identificação podem ser examinados pela relação contida nos Anexos 9 e 10”. Valor lançado R\$3.671,60 mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

7 – “Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. ICMS destacado a menor em NF-e de saídas não escrituradas identificadas a partir do cruzamento entre os registros EFDs e o Sistema Nacional de NF-e, cujos dados de identificação podem ser examinados pela relação contida nos Anexos 11 e 12”. Valor lançado R\$1.586,68 mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

8 - “Recolheu a menor ICMS em razão de venda de mercadorias a não contribuintes do imposto, localizados em outra Unidade da federação, utilizando alíquota interestadual. ICMS apurado a partir de NF-e de Saídas para não Contribuintes localizados em outros Estados, conforme dados presentes nos registros EFDs e o Sistema Nacional de NF-e, relacionadas nos Anexos 13, 14 e 15”. Valor lançado R\$18.955,47 mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

9 – “Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária- a das operações de entrada- 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 saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

Ver Anexos 16, 17 e 18 que apontam as omissões de entradas de mercadorias tributadas identificadas após o desenvolvimento do roteiro de auditoria. Foram corrigidas as inconsistências para realização da auditoria, apenas no campo relativo ao Código de Mercadorias, em razão da presença de “0” (zero) antes do Código, o que induziria o software a tomar com um outro item de mercadoria. Tal inconsistência se fez presente no exercício de 2014. Todos os procedimentos efetuados em relação ao exercício de 2014 foram disponibilizados em diferentes abas das planilhas. Foram transportados os registros de inventário inicial e final, assim como, a Movimentação de Entradas e de Saídas, sendo disponibilizados os valores relativos ao preço médio utilizado. Em cada Anexo está disponibilizado os dados relativos a movimentação de mercadorias tendo por origem os registros presentes nas EFDs de cada ano”. Valor lançado R\$113.124,18, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, referente aos exercícios de 2014, 2015 e 2016.

10 – “Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado a partir da Auditoria de Estoque Fechado com a identificação de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - das operações de entrada – foi considerando como base a presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Ver Anexos 16, 17 e 18 que apontam as omissões de entradas de mercadorias tributadas identificadas após o desenvolvimento do roteiro de auditoria em cada um dos exercícios auditados. Foram corrigidas as inconsistências relativas ao ano de 2014, tendo sido identificado a existência de inconsistência nos Códigos de Mercadorias, com a presença de “0” (zero) antecedendo o Código, o que induzia o entendimento de ser uma outra mercadoria. O problema esteve presente no ano de 2014. Foi constatado em todos os exercícios a omissão de dados a exemplo da situação tributária. Para cada um dos anos foi gerado um arquivo Excel contendo em ABAS as informações obtidas a partir das EFD's contendo o Inventário Inicial e Final; a movimentação de Entradas e de Saídas por Itens, assim como, o procedimento para apuração considerando o MVA

previsto na legislação do ICMS em cada um dos exercícios auditados”. Valor lançado R\$356.772,54, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, referente aos exercícios de 2014, 2015 e 2016.

11 – “Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior. ICMS apurado referente a Substituição Tributária por Antecipação recolhido a menor pelo Contribuinte, os itens de mercadorias estão relacionados nos Anexos 22; 23 e 24. Foi verificado que muitos dos itens de mercadorias não tiveram a Situação Tributária (ST) informada pelo Contribuinte nos registros de EFD, sendo necessário a identificação e correlação considerando o Anexo 1 do RICMS-BA de cada um dos exercícios auditados, tendo por referência a descrição da mercadoria e o Código de NCM. Após a realização dos cálculos foi apurado o valor devido, sendo abatido o valor recolhido, conforme pode ser verificado nas planilhas de apuração elaboradas”. Valor lançado R\$8.679,82, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96.

12 – “Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas Na escrita fiscal, com saída posteriormente tributada. Multa relativa a recolhimento não efetuados a título de Antecipação Parcial nas aquisições de mercadorias efetuadas fora do Estado, considerando para tanto os registros constantes nas EFD's e no Sistema Nacional de NFe. Foi constatado, considerando o Código NCM que itens de mercadorias não foram incluídos nos cálculos efetuados pelo Contribuinte. Os dados de identificação dos itens de mercadorias e das Notas Fiscais podem ser examinados pela relação contida no Anexo 25 e 26”. Penalidade aplicada no valor de R\$4.590,27 com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

13 – “Deu entrada no estabelecimento de mercadorias (s) bem (ns) ou serviço (s) sujeito (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa relativa a não escrituração de notas fiscais de entradas identificadas a partir do confronto entre os registros constantes nas EFDs e nos registros obtidos no Sistema Nacional de NF-e. Os dados de identificação podem ser examinados pela relação contida nos Anexos 11 e 12. A identificação de itens de mercadorias não registradas na escrita fiscal já sinaliza a possibilidade de inconsistência com omissões na Auditoria de Estoques”. Penalidade aplicada no valor de R\$1.107,55 com previsão no Art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96.

14 – “Deu entrada no estabelecimento de mercadorias (s) bem (ns) ou serviço (s) não tributável sem o devido registro na escrita fiscal. Multa relativa a não escrituração de notas fiscais de entradas identificadas a partir do confronto entre os registros constantes nas EFDs e nos registros obtidos no Sistema Nacional de NF-e. Os dados de identificação podem ser examinados pela relação contida nos Anexos 9 e 10. A identificação de itens de mercadorias não registradas na escrita fiscal já sinaliza a possibilidade de inconsistência com omissões na Auditoria de Estoques. Utilizou-se o Código de Infração 16.01.02 para separar a infração relativa as NFe de Saídas das relativas as NF-e de Entradas”. Penalidade aplicada no valor de R\$549,58 com previsão no Art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96.

15 – “Apresentação de DMA (Declaração e Apuração Mensal de ICMS), fora do prazo regulamentar. Multa relativa a apresentação de DMA's fora do prazo previsto pela legislação conforme relatório Sistema Sefaz “Consulta de Entrega da DMA Retificadora”, considerado como Anexo 33”. Penalidade aplicada no total de R\$5.060,00 com previsão no Art. 42, inciso XV, alínea “h”, da Lei nº 7.014/96.

O autuado, por intermédio de seus representantes legais, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 119 a 136, destacando, inicialmente, que os papeis de trabalho relativos as infrações 04, 07, 11 e 13 padecem de elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, ocasionando cerceamento ao seu direito de defesa.

Isto porque, em relação a infração 04, Anexos 5, 6 e 7, não constam as chaves de acesso das notas

fiscais eletrônicas. No que se refere a infração 07, Anexos 11 e 12, diz que o autuante não realiza no anexo 12 a apuração do ICMS que entende devido e confronta com os valores apurados na EFD, impedindo, assim, a certeza da infração, referente ao menos nos valores apurados no exercício de 2015.

Naquilo que se refere a infração 11, Anexos 22, 23 e 24, disse que de acordo com os fatos descritos no próprio corpo do Auto de Infração, que o atuante aduz que a infração 07.01.01 foi lançada no Auto de Infração 2068370027/19-1 e a Infração 01.06.01 foi lançada no Auto de Infração (sic).

Com isso destacou que a infração 07.01.01 lançada no Auto de Infração 2068370027/19-1 (Anexos 19, 20 e 21) tem a mesma origem da infração 11 do presente Auto de Infração, referente aos mesmos períodos fiscalizados, conforme A.I. em anexo, ocorrendo, assim, cobrança em duplicidade.

Destacou, ainda, que nos exercícios fiscalizados de 2014, 2015 e 2016, se encontrava enquadrado em recolher a antecipação do imposto até o dia 25 do mês subsequente as suas entradas, nos termos do art. 322, § 2º do RICMS/BA, devendo o imposto ser calculado mensalmente e não por operação.

No tocante a infração 13 destacou que foi aplicada penalidade por falta de escrituração de notas fiscais de entradas, contudo as notas fiscais relacionadas nos Anexos 11 e 12, se referem a notas fiscais de saídas.

Em seguida, pontuou que no mérito, em relação as infrações 08, 09, 10 e 11, não há motivo para imputar as respectivas exigências, pelo menos nos valores que ora contesta.

Isto porque, em relação a infração 08, vendas interestaduais de mercadorias a não contribuintes do imposto com utilização de alíquota interestadual, sustentou que o autuante não interpretou a redação promovida pela Emenda Constitucional 87/2015, efeitos a partir de 01 de janeiro de 2016, que determina que nas operações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Com isso sustentou que não devem persistir as cobranças realizadas a partir de 01 de janeiro de 2016, por ausência de motivo.

Acrescentou que notas fiscais constantes nos Anexos 13 e 14 destinados aos adquirentes que indicou, são contribuintes do imposto, considerando sua atividade principal e/ou algumas de suas atividades secundárias, consoante cartões de CNPJ anexos.

Quanto as infrações 09 e 10, pontuou que o autuante realizou o levantamento quantitativo dos estoques referentes aos exercícios de 2014 (anexo 16), 2015 (anexo 17) e 2016 (anexo 18), onde foi apurado omissões de entradas de mercadorias tributáveis, com base em presunção legal.

Nesse sentido disse que ocorreu um erro nos levantamentos fiscais referente ao Anexo 16, visto que, ao criar as fórmulas da planilha do levantamento do estoque, nas colunas “Entr Nota Fiscal” e “Saída Nota Fiscal”, foi apontada a quantidade de um determinado item em uma nota fiscal de entrada/saída específica e não a soma de todas as quantidades do item contidas nas notas fiscais de entradas/saídas do exercício de 2014.

Assim, apenas se corrigindo esse erro, os valores totais das omissões de entradas do exercício de 2014, dos itens que não sofrem substituição tributária (infração 09), a base de cálculo fica reduzida de R\$394.573,39 para R\$196.410,66, enquanto que em relação aos itens sujeitos a substituição tributária (infração 10), a base de cálculo fica reduzida de R\$854.545,98 para R\$449.130,89.

Sustentou, também, que foram consideradas as quantidades dos estoques inicial e final diferentes daqueles contidos na EFD, em todos os períodos fiscalizados, razão pela qual solicitou que fossem efetuadas as devidas correções.

Acrescentou que, caso não se entenda que deva ser efetuada tal correção, o autuante deixou de considerar a orientação contida na Instrução Normativa nº 56/2007 que determina a aplicação da proporcionalidade de vendas tributadas normalmente.

No tocante a infração 10, onde foi exigido imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, disse que não foi deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal.

Já em relação a infração 11, sustentou que foram ignoradas as reduções da base de cálculo em relação as mercadorias contempladas nos Anexos I e II do Convênio ICMS 52/91, sendo que, nos termos do art. 266, inciso I do RICMS/2012, as operações sofrem redução da base de cálculo que deve ser considerada na apuração da antecipação do imposto, assim como não foi considerado o valor total pago mensalmente com o código de receita 1145, padecendo, assim, motivos para sustentação da infração.

Após as considerações acima postas, feitas no bojo da descrição dos fatos, ingressou no campo do Direito, onde passou a arguir, em preliminar, a nulidade das infrações 04, 07, 11 e 13, reproduzindo os mesmos argumentos já acima esposados, apresentando, entretanto, as seguintes indagações:

**Infração 04:** *“É possível verificar se houve uso indevido de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is) se não consta nos papeis de trabalho da infração 04 (anexos 5, 6 e 7) as chaves de acesso das notas fiscais eletrônicas, permitindo verificar as referidas Notas Fiscais Eletrônicas e constatar a infração? É possível o autuado exercer plenamente seu direito de defesa sem acesso as Notas Fiscais Eletrônicas relacionadas nos anexos 5, 6 e 7?”*

**Infração 07:** *“Tem como verificar se de fato houve um recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto se no anexo 12 não houve a apuração do ICMS devido e o confronto com os valores apurados na EFD?”*

**Infração 11:** *“Como pode verificar se houve o recolhimento a menor da antecipação total do imposto de produtos que sofrem substituição tributária provenientes de outras unidades da federação se o Fisco elabora dois papeis de trabalho (Auto de Infração no. 2068370027/19-1 (Anexos 19, 20 e 21) e Auto de Infração No. 2068370026/19-5 (Anexos 22, 23 e 24)) referente à mesmos períodos de fiscalização (meses) e não considera o valor total recolhido mensalmente?”*

*“Quando o contribuinte recolhe o valor devido da substituição tributária por antecipação no dia 25 do mês subsequente à emissão do documento fiscal, nos termos do § 2º do artigo 332 do RICMS/BA, é possível apurar o recolhimento devido por operação ou a apuração é mensal?”*

*“É possível apurar se houve um recolhimento a menor de substituição tributária por antecipação recolhido nos termos do § 2º do artigo 332 do RICMS/BA se o nobre autuante não concentra no mesmo papel de trabalho as compras mensais e o valor total recolhido naquele mês?”*

**Infração 13:** *“É possível cobrar “Multa relativa a não escrituração de Notas Fiscais de Entradas identificadas a partir do confronto entre os registros constantes nas EFD's e nos registros obtidos no Sistema Nacional de NF-e” relacionando nos papeis de trabalhos citados da infração (Anexos 11 e 12) Notas Fiscais de Saída?”*

Após citar decisão deste CONSEF, da lavra da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou nulo auto de infração ante a presença de incerteza e de liquidez do lançamento e citar doutrina da lavra de eminentes Mestres do Direito, concluiu pugnando pela nulidade do Auto de Infração.

Voltou a se referir as questões de mérito envolvendo as infrações 08, 09, 10 e 11, reproduzindo os mesmos argumentos já apresentados anteriormente, transcrevendo a legislação que entende dar sustentação aos seus argumentos, citar farta doutrina relacionada as questões invocadas para impugnar as referidas infrações, para concluir que não existe motivo para que fosse exigido o imposto combatido, pelo menos nos valores ora contestados.

Finalmente requereu que o Auto de Infração seja julgado nulo, acaso acolhidas as preliminares suscitadas, ou Improcedente por falta de motivo ante às questões postas na peça defensiva.

O autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 216 a 225, onde, em relação as arguições iniciais do autuado onde foi alegado *“que os papéis de trabalho das infrações 04, 07, 11 e 13 padecem de*

*elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e cerceamento ao direito de defesa*” e que “os Anexos 5, 6 e 7 que subsidiam a Infração 04 não constam as chaves de acesso das notas fiscais elencadas o que gera insegurança e dificulta a defesa do Contribuinte”, esclareceu que é possível ao autuado verificar na cópia que recebera impressa e no CD-ROM que contém os mencionados Anexos 5, 6 e 7, fls. 42, 43 e 44, que há uma coluna a direita (última) intitulada “*ChvNfeOcult*”, onde consta as respectivas chaves de acesso das NF-e, sendo que, apenas em razão da formatação da coluna, teve reduzido o seu tamanho para melhor adequação e tamanho quando da impressão das mesmas, podendo ser verificado que a chave é apresentada de modo resumido, bastando aumentar o tamanho da referida coluna no arquivo eletrônico e se for o caso formatar a coluna para o formato de número e terá o inteiro número da chave de acesso.

Acrescentou que as chaves de acesso estão presentes nos arquivos EFD's apresentados pela Autuada, de modo que, todos os dados relativos as NF-e mencionadas nos citados anexos estão disponíveis ao autuado, pois as NF-e relacionadas foram efetivamente escrituradas, portanto, constam no livro Registro de Entradas dos respectivos anos de 2014, 2015 e 2016.

Sustentou que não há cerceamento ou elemento dificultador ao autuado para examinar os referidos documentos e os cálculos efetuados frisando que apenas com a reformatação da mencionada coluna já existente e que contém a chave eletrônica, o autuado terá a visualização completa da coluna e da Chave da NF-e, de um documento fiscal por ela escriturada, razão pela qual manteve inalterada a infração 04.

No que diz respeito a infração 07, disse que foi alegado que não foi realizado no Anexo 12 a apuração do ICMS de maneira correta, impossibilitando a certeza do efetivo cometimento da infração, ou seja, recolhimento a menor de ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, ao menos nos valores apurados no exercício de 2015.

Esclareceu que em relação ao exercício de 2014 foi identificado o débito a menor de apenas um item em uma nota fiscal relacionada no Anexo 11, ou seja, a nota fiscal foi relacionada para efeito de cálculo, e que em apenas um dos itens de mercadorias não foi efetuado o cálculo de maneira correta, gerando uma diferença de R\$47,04.

Quanto ao ano de 2015, as notas fiscais relacionadas no Anexo 12, no total de 4 (quatro), portanto, situações pontuais, não tiveram o imposto destacado. Disse que em razão, de ser situações pontuais e por considerar que a apuração mensal de fato foi efetuada, com posterior recolhimento dos valores apurados, foi considerado como melhor maneira de expressar a infração “*o relacionar dos dados constantes das NF-es em que houve omissão*”, salientando que as mencionadas NF-es relacionadas no Anexo 12 foram efetivamente escrituradas no livro Registro de Saídas, conforme EFD's, sem destaque de ICMS devido conforme prevê o RICMS-BA, sendo considerado para efeito de infração o último dia do respectivo mês de emissão, não havendo qualquer elemento dificultador e de imprecisão para que se proceda à verificação do efetivo cometimento da Infração, destacando não ser plausível que documentos fiscais que tiveram a utilização errada da alíquota enseje a necessidade de refazimento da apuração mensal. Manteve a autuação.

Quanto a infração 11, disse que houve alegação de duplicidade de cobrança de ICMS ST, uma no presente PAF e outra no Auto de Infração 0027/19-1. A este respeito esclareceu que o software de emissão de auto de infração efetuou, a segmentação das Infrações em diferentes autos em razão dos valores, mas que se constituem em um só procedimento de auditoria, sendo os dois outros Auto de Infração mencionados nas preliminares da presente Informação e presentes no demonstrativo constante na pág. 37 deste PAF.

Pontuou que no que concerne as infrações envolvendo ST, o mais adequado era que as mesmas estivessem no mesmo Auto de Infração, mas o fracionamento é efetuado de modo automático pelo sistema de emissão de auto de infração.

Citou que no presente PAF se faz a imputação da infração relativa aos recolhimentos a menor, conforme planilhas detalhadas (Anexos 22, 23 e 24) decorrente das NF-e, relacionadas nas

planilhas, onde há o detalhamento por item de mercadoria, NCM e demais dados necessários para o exame e verificação dos procedimentos de apuração mensal e sua confrontação com os recolhimentos realizados.

Observou que a presente infração abarcou as operações de itens de mercadorias passíveis de Substituição Tributária por Antecipação Total, com apuração mensal e recolhimento no dia 25, com o uso do Código de Receita 1.145.

Já no Auto de Infração 0027/19-1 se fez a cobrança de ICMS de NF-e, efetivamente escrituradas no livro Registro de Entradas, mas que não tiveram, na maioria das situações, o Código de Situação Tributária (CST) informadas na EFD inibindo a sua detecção inicial como passível de Substituição Tributária, inclusive, de modo complementar, por haver destaque de ICMS ST em algumas das NF-e, mas em valores inferiores aos que prevê a legislação do Estado da Bahia.

A imputação da infração foi relativa aos recolhimentos a menor, devido pela Substituição Tributária por Antecipação Solidária, sucintamente detalhada em planilhas nominadas de Anexos 19, 20 e 21, citando que nas mencionadas planilhas há o detalhamento por item de mercadoria e nota fiscal, com a apuração e confrontação com os recolhimentos realizados, considerando o Código de Receita 1.187 – ICMS Substituição Tributária por Operação.

Salientou, ainda sobre o A.I. 0027/19-1, que diferentemente do que afirma o autuado, os itens de mercadorias passíveis de Substituição Tributária por Antecipação Solidária têm o seu recolhimento por documento fiscal, ou seja, há a emissão de DAE para o respectivo documento fiscal, enquanto que a aglutinação por mês, quando da emissão de Auto de Infração possibilita a exigência de diferenças com um lançamento por mês, inclusive, pelo fato de que o sistema de emissão de Auto de Infração não permite inúmeros lançamentos com a mesma data de ocorrência para a mesma Infração.

Sustentou que são efetivamente duas infrações distintas, apuradas mensalmente, em razão dos procedimentos de auditoria e foram descritas e configuradas no corpo de cada um dos autos de infração, não havendo duplicidade de cobrança, o que pode ser constado pela não repetição de NF-e nos mencionados Anexos de um e de outro auto de infração, enquanto que a cobrança de eventual diferença, decorre de NF-e onde há destaque em notas de ICMS ST pelo emitente, mas em valores menores do que disposto na legislação do Estado da Bahia.

Concluiu mantendo a infração, porém com os ajustes dos valores inicialmente apontados, sendo para o ano de 2014 (Anexo 22) o valor apurado passou de R\$2.519,36 para R\$171,81, conforme mídia digital fl. 259, para o ano de 2015 (Anexo 23) o valor devido permaneceu inalterado em R\$940,23, enquanto para o ano de 2016 o valor inicialmente apurado de R\$5.220,23 foi totalmente excluído em razão de não ter sido considerada a redução da base de cálculo para os respectivos itens.

No tocante a infração 13, onde foi alegado incerteza acerca da cobrança de multa por não escrituração de notas fiscais de entradas, em razão de ser mencionado para a referida Infração os Anexos 11 e 12 que relacionam notas fiscais de saída, as quais foram efetivamente escrituradas, disse que reconhece o cometimento da falha na identificação dos Anexos, sendo corretos a associação aos Anexos (30 – ano de 2014, 31- ano de 2015 e 32 – ano de 2016), os quais foram devidamente entregues ao autuado, e constam cabeçalho em todas as páginas que permitem dirimir a possível dúvida na associação entre os Anexos e a Infração.

Manteve a autuação por considerar que a falha na indicação dos Anexos, não gerou impedimento ou cerceamento ao autuado na verificação dos valores apurados para aplicação da multa.

Ao se referir a infração 08, onde foi imputado recolhimento a menos do imposto em razão de vendas de mercadorias a não contribuintes do imposto, localizados em outros Estados, utilizando alíquota interestadual, onde o autuado questionou a exigência para o ano de 2016 por não ter sido considerado que a Emenda Constitucional 87/2015 altera a obrigatoriedade de uso da alíquota interna para venda a não contribuintes sediados em outros Estados.

Destacou que o autuado não faz menção ao teor completo da emenda, do propósito essencial da



referida emenda, assim como, ao período de transição (2016 a 2018) para a destinação do imposto apurado, cabe ainda mencionar a necessidade de considerar o que dispõe o Art. 99 da ADCT.

Neste sentido sinalizou que o autuado não considera o que dispõe o Parágrafo 4º, Inciso V do Artigo 305 do RICMS-BA que adequou o regulamento estadual, em razão da mencionada emenda constitucional, razão pela qual entende não haver fundamentos para o questionamento acerca de cobrança de valores, a partir de janeiro de 2016.

Com relação a alegação de que nos Anexos 13 e 14 há a inclusão de notas fiscais de vendas para pessoas jurídicas, cujos respectivos CNPJ são relacionados no corpo da peça de defesa, sendo apensados às fls. 142 a 148 cópias do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, emitidos a partir de consulta ao site da Receita Federal, disse que no referido Cadastro não há menção de que a pessoa jurídica descrita é ou não é contribuinte do ICMS, portanto não é suficiente como elemento de prova, acerca da improcedência da Infração.

Entretanto, ao efetuar a consulta das NF-e destinadas aos CNPJ relacionados pelo autuado verificou que são classificados como ISENTOS no que concerne ao ICMS, portanto, considerados como consumidores finais, destacando, ainda, que para as NF-e listadas nos Anexos 13, 14 e 15, em nenhuma delas consta a Inscrição Estadual, logo, na emissão dos referidos documentos fiscais os compradores foram tomados como consumidores finais não inscritos.

Manteve a autuação.

Ao se reportar às infrações 09 e 10, disse que foi alegado pelo autuado erros na elaboração das planilhas de cálculos, de duas naturezas:

a) erro nas fórmulas utilizadas que não consideram a totalidade dos itens movimentados de uma dada mercadoria, mas sim apenas de uma dada quantidade contida em uma nota fiscal de entrada/saída.

b) erro nos quantitativos transportados a partir do Inventário Inicial e Final.

Disse que no que concerne ao Anexo 16 (ano de 2014) a presença do erro nas fórmulas de cálculo da quantidade total de cada item de mercadorias, seja nas entradas, seja nas saídas, que efetivamente, houve o cometimento na elaboração da fórmula de totalização, o que levou a revisão da planilha que resulta o Anexo 16 (2014), cuja revisão dos cálculos, possibilitou a alteração dos valores para algo próximo aos apontados na peça de defesa, cuja divergência se deu apenas em alguns itens que passaram de Omissão de Entradas para Omissão de Saídas, resultando em valores negativos quando da apuração dos novos valores.

Assim, a base de cálculo para a Infração 09, constante no Auto de Infração para o ano de 2014, no valor de R\$394.573,39, na peça de defesa é apontado o valor base de cálculo de R\$196.410,66, ocorrendo, entretanto, que excluindo os itens que passaram de omissões de entradas para omissões de saídas, foi apurado o montante de R\$198.567,76 como base de cálculo e o valor de R\$33.756,52 de ICMS devido.

Citou que, com relação a Infração 10, para o mesmo ano de 2014, após a correção das fórmulas, a base de cálculo para os itens que sofrem substituição tributária foi reduzida de R\$854.545,98 para R\$455.262,13, cuja diferença decorreu dos valores apurados negativamente, similar ao apontado para a Infração 09, sendo apurado como ICMS devido o montante de R\$77.394,56.

Destacou, contudo, que em razão das demais alegações apresentadas pela defesa, os mencionados valores acima, ainda serão objeto de novos ajustes, os quais passou a relatar.

Quanto a alegação **b)** erro nos quantitativos de itens de mercadorias presentes nos relatórios de auditoria de estoques para os exercícios de 2014, 2015 e 2016, esclareceu que foram utilizados os registros de inventário informados pelo autuado, dentro dos prazos legais, nas EFD's de fevereiro de 2014, 2015, 2016 e 2017 e presentes na base de dados do Sintegra Nacional.

Observou que o autuado foi, inicialmente, intimado em 23/09/2019, a apresentar os livros Registro de Inventário dos anos de 2013, 2014, 2015 e 2016, no formato PDF, solicitação essa que foi

reiterada por inúmeras vezes conforme pode ser constatado nos inúmeros e-mails apensados ao PAF, a partir da fl. 89, sem que jamais fosse atendido.

Salientou que mesmo não sendo atendida a solicitação de apresentação dos livros Registro de Inventário, os registros já se encontravam presentes nas EFD's dos meses de fevereiro, portanto, não sendo motivo impeditivo para a realização da auditoria de estoques, como estabelecido na ordem de serviço.

Observou que em diferentes oportunidades, também, constantes nos diferentes e-mails ao Contador legalmente constituído, ao sócio principal e aos demais colaboradores do autuado, foi enfatizado a essencial necessidade da apresentação dos livros Contábeis e as DIPJ, que após reintegrados e-mails foi alegado a impossibilidade de apresentação em razão da invasão de vírus nos equipamentos eletrônicos o que levou a perda de todos os registros e documentos (e-mail de 20/11/2019 – fls. 97 a 103 do PAF).

Diante dos fatos acima narrados, disse que não há como considerar as quantidades de Inventário Inicial e Final, apontados pela Autuada em anexo a peça de defesa, cujo arquivo está nominado de “XLSX OMISSÕES-ESTOQ-FISCAL-INDUWAL-DEFESA” para arguir a necessidade de revisão dos Anexos que respaldaram a apuração das omissões de estoque.

Mencionou que também foi apensado pelo autuado recibos de reapresentação de EFD's corrigidas, dos meses de fevereiro de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017, reapresentadas sem sua prévia autorização. Neste sentido destacou o que dispõe a legislação acerca da correção das EFD's, com menção ao que dispõe o Ajuste SINIEF 2 de 03/04/2009, com destaque as cláusulas abaixo transcritas:

**Cláusula décima segunda** - O arquivo digital da EFD deverá ser enviado até o quinto dia do mês subsequente ao encerramento do mês da apuração.

*Parágrafo único.* A administração tributária da unidade federada poderá alterar o prazo previsto no caput. (Nova redação dada à cláusula décima terceira pelo Ajuste SINIEF 11/12, efeitos a partir de 01.01.13).

**Cláusula décima terceira** - O contribuinte poderá retificar a EFD:

*I - até o prazo de que trata a cláusula décima segunda, independentemente de autorização da administração tributária;*

*II - até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária, com observância do disposto nos §§ 6º e 7º;*

*III - após o prazo de que trata o inciso II desta cláusula, mediante autorização da Secretaria de Fazenda, Receita, Finanças ou Tributação do seu domicílio fiscal quando se tratar de ICMS, ou pela RFB quando se tratar de IPI, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de sanear-la por meio de lançamentos corretivos.*

*§ 1º A retificação de que trata esta cláusula será efetuada mediante envio de outro arquivo para substituição integral do arquivo digital da EFD regularmente recebido pela administração tributária.*

*§ 2º A geração e envio do arquivo digital para retificação da EFD deverá observar o disposto nas cláusulas oitava a décima primeira deste ajuste, com indicação da finalidade do arquivo.*

*§ 3º Não será permitido o envio de arquivo digital complementar.*

Acrescentou que, mais recentemente o Ajuste SINIEF nº 11 de 28 de setembro de 2012, definiu regras padronizadas em todo o território nacional para a RETIFICAÇÃO DA EFD-ICMS/IPI, a partir de janeiro de 2013, efetuando ajustes no SINIEF 02/2009, cabendo o seguinte destaque:

**Cláusula segunda** - A cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/09 passa a vigorar com a seguinte redação:

*“Cláusula décima terceira O contribuinte poderá retificar a EFD:*

*I - até o prazo de que trata a cláusula décima segunda, independentemente de autorização da administração tributária;*

*II - até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária, com observância do disposto nos §§ 6º e 7º;*

*III - após o prazo de que trata o inciso II desta cláusula, mediante autorização da Secretaria de Fazenda,*

*Receita, Finanças ou Tributação do seu domicílio fiscal quando se tratar de ICMS, ou pela RFB quando se tratar de IPI, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de saná-la por meio de lançamentos corretivos.*

*§ 1º A retificação de que trata esta cláusula será efetuada mediante envio de outro arquivo para substituição integral do arquivo digital da EFD regularmente recebido pela administração tributária.*

*§ 2º A geração e envio do arquivo digital para retificação da EFD deverá observar o disposto nas cláusulas oitava a décima primeira deste ajuste, com indicação da finalidade do arquivo.*

*§ 3º Não será permitido o envio de arquivo digital complementar.*

*§ 4º O disposto nos incisos II e III desta cláusula não se aplica quando a apresentação do arquivo de retificação for decorrente de notificação do fisco.*

*§ 5º A autorização para a retificação da EFD não implicará o reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, nem a homologação da apuração do imposto efetuada pelo contribuinte.*

*§ 6º O disposto no inciso II do caput não caracteriza dilação do prazo de entrega de que trata a cláusula décima segunda.*

*§ 7º Não produzirá efeitos a retificação de EFD:*

*I - de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal;*

*II - cujo débito constante da EFD objeto da retificação tenha sido enviado para inscrição em Dívida Ativa, nos casos em que importe alteração desse débito;*

*III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula.*

Observou que as EFD's apresentadas com a correção dos registros de inventário 04, 06 e 07 de novembro de 2019, ainda que recepcionados pelo Sintegra, não são automaticamente acatados e considerados válidos, inclusive, por ter como base legal a legislação acima transcrita.

Destacou, ainda, o que aponta o Art. 251 do RICMS-BA, em vigor, no parágrafo segundo:

*“§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco”.*

Quanto a alegação da não aplicação da proporcionalidade de vendas tributadas normalmente, esclareceu que foi efetuado no procedimento de auditoria fiscal, a identificação prévia da situação tributária de cada um dos itens elencados para auditoria, de modo que há uma precisão na apuração, reflexo do próprio desenvolvimento tecnológico, não vislumbrando que tenha havido imprecisão e não observância da proporcionalidade, diante do procedimento de considerar a condição de tributação de cada um dos itens objeto de auditoria de estoques.

Diante dos argumentos acima expostos, disse que considera devida a redução dos valores apurados para a Infração 09 e 10 para o exercício de 2014, com a correção da fórmula que transpõe o total de itens de mercadorias, relativos as entradas e saídas e que acata a alegação de que não houve o abatimento do crédito presumido pelas omissões das entradas de mercadorias objeto de substituição tributária e que foram consideradas e abatidas do montante inicialmente apurado, conforme consta nos novos Anexos 16, 17 e 18, portanto, nos exercícios de 2014, 2015 e 2016.

Por fim, disse que para o ano de 2014, Infração 09 houve a redução do ICMS devido de R\$67.077,48 para R\$33.756,52 (Anexo 16 Pós Defesa), permanecendo inalterados os valores dos exercícios de 2015 e 2016.

Já em relação a infração 10, houve a alteração do valor apurado para as omissões de mercadores ST de R\$145.272,82 para R\$45.028,37 (Anexo 16 Pós Defesa – ano 2014); para o exercício de 2015 houve a alteração de R\$107.028,69 para R\$62.628,78 (Anexo 17 Pós Defesa) e relativo ao ano de 2016 foi apurado uma redução do valor de R\$104.471,03 para R\$63.843,40 (Anexo 18 Pós Defesa), os quais se encontram apensados a presente Informação Fiscal, cuja cópia impressa e em arquivo digital foi disponibilizado ao autuado.

Voltou a se reportar a infração 11, destacando a alegação defensiva de que não foram consideradas as reduções de base de cálculo do imposto dos itens de mercadorias relativos ao NCM 84818095, sendo anexado as fls. 208 a 213 demonstrativos indicando as respectivas notas

fiscais com itens passíveis de redução.

Disse que após exames, foi verificada a procedência das alegações, devendo ser excluídos integralmente da Infração os valores imputados para os meses de setembro, novembro e dezembro de 2014, dezembro de 2015 e dezembro de 2016, citando, mais uma vez, que reconheceu como indevidos os valores relativos aos anos de 2016 (Anexo 24), com a consequente exclusão do valor imputado para o referido ano, que foram acatadas de modo integral as alegações para os meses e anos acima mencionados, com alteração dos valores inicialmente apontados, com a redução para o montante de R\$171,14 para o ano de 2014 (Anexo 22) e para o ano de 2015 (Anexo 23) restou o valor de R\$940,23.

Ao ingressar no intitulado “BLOCO II – DO DIREITO”, voltou a reproduzir os argumentos defensivos e a repetir os mesmos posicionamentos acima já mencionados.

O autuado se manifestou a respeito da Informação Fiscal, fls. 265 a 274, passou a arguir, com fulcro na Súmula 12 do CONSEF, a decadência do direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário, fundamentado no Art. 150, § 4º do CTN, para efeito de aplicação sobre os fatos geradores anteriores a 06 de dezembro de 2014. Neste sentido se reportou as ocorrências contidas nas infrações 02, 04, 05, 06, 07, 08 e 11.

Ao se referir à infração 04, onde é atribuído a utilização de crédito fiscal a maior, disse que o autuante se opôs ao seu argumento aduzindo *“que há uma coluna a direita (última) intitulada “ChvNfeOcultu”, onde consta as chaves de acesso das NF-e”*.

Entretanto, sustentou que nos papeis de trabalho relacionados aos Anexos 5 e 6, entregues em meios físico e digital, não consta o efetivo número das notas fiscais eletrônicas relacionadas, isso porque não se é colocado as aspas nos números das notas fiscais eletrônicas ditas como relacionadas, ocorrendo, assim, uma completa desconfiguração numérica, fato este que lhe impediu de exercer plenamente seu direito de defesa, em razão de impedir sua consulta.

Como comprovação afixou à fl. 269, imagens dos mencionados anexos.

Além disso, sustentou que os papeis de trabalho são inconsistentes porque:

1 – O mero suposto destaque de imposto a maior no documento fiscal não comprova seu gozo indevido, devendo, assim, ser verificado o livro Registro de Entrada para confirmação;

2 – Nos anexos 05 (2014) e 06 (2015) se observa que o autuante atribuiu a alíquota “0” em inúmeros itens de mercadorias, isto é, negou o crédito, sem, contudo, explicar suas razões, e no anexo 07 (2017) sequer previu qual alíquota que entende como devida, e, mesmo assim, foi efetuado a apuração do crédito que entendeu ser o devido.

No respeitante a infração 07 destacou que apenas na Informação Fiscal o autuante aponta o *“erro na apuração dos valores do imposto”*, destacando que *“não parece plausível que documentos fiscais que tiveram a utilização errada da alíquota enseje a necessidade de refazimento da apuração mensal”*, contudo não restou demonstrado o erro na alíquota aplicada no anexo 12, conforme imagem anexada à fl. 270.

Ao citar a infração 08 sustentou que o autuante busca ignorar por completo a EC 87/2015, com efeito a partir de 01 de janeiro de 2016, que claramente determina que nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre as alíquotas.

Mencionou que da EC 87/15 era adotada a alíquota interna nas operações interestaduais quando o destinatário não era contribuinte do imposto, contudo, atualmente, independentemente do destinatário ser ou não contribuinte do imposto, nas operações destinadas à consumidor final adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente a diferença entre as alíquotas.

Ponderou que o Cartão do CNPJ é o documento hábil e acessível que possa concluir se o

destinatário das mercadorias é ou não contribuinte do imposto, não se podendo exigir, na sua condição de vendedor, que obtenha outros documentos para caracterizar que os destinatários sejam contribuintes.

No que se refere as infrações 10 e 11, destacou que o autuante acolheu, em parte, suas razões defensivas, no caso, os erros nas fórmulas utilizadas pelo mesmo em seus levantamentos.

Entretanto, não se conformou com a recusa do autuante em não considerar os últimos registros de estoques iniciais e finais lançados na EFD, antes da lavratura do Auto de Infração. A este respeito disse que houve o deferimento pelo Fisco Estadual da correção da sua EFD, devendo, assim, a auditoria fiscal se basear nesses novos elementos, explicando os motivos que levaram a proceder as retificações questionadas.

Voltou a se referir ao fato de que, em relação a Infração 09, que trata de presunção de omissão de saídas, o autuante se recusou a aplicar a proporcionalidade prevista pela Instrução Normativa nº 56/2007, o que considera uma interpretação incorreta do mesmo.

Concluiu requerendo que todas as intimações sejam encaminhadas diretamente ao contribuinte autuado e que o PAF seja encaminhado à auditor fiscal estranho ao feito para fins de refazimento do levantamento quantitativo de estoque, e, finalmente, que o Auto de Infração seja julgado Nulo ou Improcedente.

O autuante apresentou a segunda Informação Fiscal, fls. 277 a 279, reconhecendo a alegação de decadência parcial para os fatos geradores descritos nas infrações 02, 04, 05, 06, 07, 08 e 11, relacionadas aos períodos e valores que indicou.

Disse que em relação a infração 04 onde o autuado alegou cerceamento ao seu direito de defesa ante a desconfiguração completa da numeração da chave de acesso, disse que, apesar de considerar estranho o argumento defensivo, observou que em relação ao Anexo 05 considera desnecessária a indicação das chaves de acesso ante o reconhecimento da decadência em relação ao período nele indicado.

Entretanto, em relação ao Anexo 06, indicou as respectivas chaves de acesso integralmente, observando que como tais mercadorias são objeto de substituição tributária por antecipação total, é vedado o uso do crédito fiscal.

Ao se reportar a infração 07 disse que o autuado ignora o que dispõe a legislação quanto aos casos e situações para correção e ajustes nos livros fiscais, após o início dos procedimentos de fiscalização.

Quanto a infração 08, acolheu os argumentos apresentados pelo autuado relacionado a EC 87/15 e excluiu da autuação todos os valores relacionados ao exercício de 2016.

Naquilo que pertine as infrações 09 e 10, disse que o autuado pode apresentar, como o fez, novos arquivos EFD, no prazo e momento que aprovar, sendo explícito no próprio recebimento que os arquivos foram recepcionados, mas não válidos por ausência de autorização para proceder nova apresentação, ou seja, correção de arquivos da EFD, não cabendo, portanto, considerar deferido, até porque o procedimento se faz de maneira automática.

Mais uma vez o autuado voltou a se pronunciar nos autos, fls.285 a 290, se reportando a infração 04, onde o autuante, na Informação Fiscal 02, que os itens de mercadorias indicados nos Anexos 05, 06 e 07 são objeto de substituição tributária, sendo vedado o uso do crédito fiscal. Observou, contudo, que em verdade a autuação acusa uso indevido de crédito fiscal em decorrência de destaque de imposto a maior e não de uso de crédito indevido, persistindo a nulidade de sua exigência em face de ausência de elementos suficientes para se determinar com segurança a infração.

Ao mencionar a infração 07 observou que apenas na Informação Fiscal 01 o autuante aponta “erro na apuração dos valores do imposto”, destacando que *“Não parece plausível que documentos fiscais que tiveram a utilização errada da alíquota enseje a necessidade de refazimento da apuração mensal”*, contudo não resta demonstrado o erro na alíquota aplicada no Anexo 12, ano

de 2015, razão pela qual pugnou por sua nulidade.

No tocante a infração 08 disse que o autuante reconheceu como procedentes seus argumentos referentes ao exercício de 2016, porém não enfrentou as questões anteriormente suscitadas referentes aos valores ainda exigidos, que a Lei Complementar 87/96 considera que *“contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ...”, afirmando ser o cartão CNPJ documento hábil para se chegar a esta conclusão.*

Quanto as infrações 09 e 10 voltou a questionar a não consideração pelo autuante da correção em sua EFD antes da lavratura do Auto de Infração, repetindo os argumentos já trazidos anteriormente.

Concluiu repetindo os mesmos pedidos constantes na manifestação anterior.

O autuante apresentou a terceira Informação Fiscal, fl. 293, tendo dito que em relação a infração 04 já está demonstrado que o autuado fez uso de crédito fiscal, ainda que destacado em documentos fiscais, de itens de mercadorias objeto de substituição tributária.

Em relação a infração 08, disse que, conforme já assinalado na primeira informação fiscal, a legislação em vigor e tipificada no corpo do Auto de Infração, chancela a configuração da infração.

Por fim, em relação as infrações 09 e 10, disse que o autuado defende que deem ser objeto de consideração EFDs apresentadas sem autorização, após o início dos procedimentos de auditoria e já no final do período de fiscalização, o que considera não ser possível conforme já consignado anteriormente.

Salientou que todas as alegações apresentadas pelo autuado em alegações precisas e que apontaram a necessidade de revisão de valores e procedimentos de cálculos foram acatadas e disponibilizadas ao autuado para exame e verificação.

Finalmente o presente PAF em 12.05.2021 foi encaminhado ao CONSEF para julgamento.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Victor José Santos Cirino, OAB/BA nº 22.097, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

## VOTO

O Auto de Infração sob análise, imputou ao autuado o cometimento de 15 (quinze) infrações à legislação tributária estadual, todas descritas no relatório que antecede este voto, resultando na exigência de crédito tributário no total de R\$524.047,11, em valor histórico.

Inicialmente, o autuado arguiu que em relação às infrações 04, 07, 11 e 13, os papéis de trabalho disponibilizados pelo autuante não possuem elementos suficientes para determinar, com segurança, a acusação, ocasionando, portanto, cerceamento ao seu direito de defesa.

Assim, é que em relação a infração 04, pontuou que não constam dos demonstrativos o número das chaves de acesso para efeito de verificação do uso indevido de crédito fiscal em decorrência de destaque a maior do imposto no documento fiscal.

Quando da apresentação da segunda informação fiscal, o autuante disponibilizou apenas as chaves de acesso em relação ao Anexo 6, ano de 2015, por considerar desnecessário a indicação daquelas, referentes ao Anexo 5, ano de 2014, por entender que ocorreu a decadência em relação a esse período.

Chamou ainda a atenção, quando dessa informação fiscal, que os itens relacionados são objeto de substituição tributária por antecipação total, sendo vedado o uso do crédito, mesmo que destacado no documento fiscal.

Ao se manifestar, o autuado manteve a arguição de nulidade, sob a justificativa de que a autuação diz respeito a uso indevido de crédito fiscal em decorrência de destaque a maior do imposto e

não destaque indevido.

De fato, assiste razão ao autuado em seu argumento. A acusação citada na inicial, está posta nos seguintes termos: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque do imposto a maior no documento (s) fiscal (is). Utilização de crédito destacado a maior em NF-e em razão de erro na definição da alíquota prevista na legislação do ICMS conforme dados relacionados nos Anexos 5, 6 e 7”*.

Examinando o Anexo 6, ano 2015, fl. 43, a planilha de cálculo está intitulada como sendo *“Crédito Indevido – Erro de alíquota”*. Entretanto, a exigência tributária recaiu sobre a integralidade do crédito fiscal indicado em cada documento objeto da autuação, portanto, a acusação não reflete o que foi apurado, ocorrendo clara divergência entre a acusação e os dados indicados na referida planilha, restando nula a acusação em relação a este período.

Tendo em vista que os cálculos relativos aos exercícios de 2014 e 2016, Anexos 5 e 7, fls. 42 e 44, estão compatíveis com a autuação/acusação, entendo que o argumento defensivo procede apenas em relação ao exercício de 2015, Anexo 5, razão pela qual são nulas as ocorrências indicadas na infração 04, em relação a este exercício, devendo serem excluídos os seguintes valores: jan/15 – R\$312,97; mar/15 R\$ 61,88; abr/15 R\$98,60; mai/15 R\$51,00; jun/15 R\$28,90; jul/15 R\$102,00; ago/15 R\$54,40; set/15 R\$94,66; out/15 R\$228,99 e dez/15 R\$55,69, totalizando o valor de R\$1.089,09 a ser excluído da autuação nesta infração.

Desta maneira, resta para ser examinado em relação ao mérito os valores autuados em relação ao exercício de 2014, no total de R\$1.354,94, fl. 42, e o exercício de 2016 no total de R\$76,65, fl. 44.

Ao se referir à infração 07, alegou o autuado que o autuante, no tocante ao anexo 12, ano 2015, fl. 49, no total de R\$1.539,64, realizou a apuração apenas com base no confronto entre a EFD e o documento fiscal.

O que se verifica no referido demonstrativo, ano de 2015, é que não houve destaque do imposto nos documentos fiscais objeto da autuação, sendo, consequentemente, exigido o imposto devido, por se tratar de operações tributáveis, fato este não refutado pelo autuado.

Assim, vejo que não assiste razão ao autuado em seu argumento, na medida em que só poderia ser refeita a conta corrente fiscal, para efeito de inclusão desses documentos fiscais, caso o autuado apresentasse saldo credor do imposto em todos os meses envolvidos na autuação, e, ainda, que esse saldo credor permanecesse de forma continuada, o que não se comprovou.

Deixo, portanto, de acolher a nulidade suscitada em relação ao referido item da infração 07.

Quanto à infração 11, alegou o autuado, ainda em preliminar, que houve duplicidade de lançamento com relação aos fatos apurados através do presente Auto de Infração, em seus Anexos 22, 23 e 24, fls. 73 a 79, e o indicado no Auto de Infração nº 2068370027/19-1, o qual foi juntado às fls. 200 a 203.

A este respeito, considero que o autuante, de forma detalhada, quando da informação fiscal, apresentou argumentos e justificativas no sentido de que não ocorreu duplicidade de acusação em relação aos mesmos fatos geradores, explicando a diferenciação entre as ocorrências, apesar de ambas se referirem a falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, porém se relacionam a documentos fiscais distintos, não havendo repetição das notas fiscais nos dois autos de infração.

Acolho os argumentos do autuante e afasto o pedido de nulidade deste item, mesmo porque, o autuado não mais se referiu ao mesmo quando das suas intervenções posteriores nos autos.

O outro argumento relacionado à imprecisão do lançamento no tocante a determinação do valor exigido ter sido feito por operação e não mensalmente, será apreciado adiante quando da análise do mérito do lançamento.

No que diz respeito à infração 13, também em preliminar, que trata de penalidade por falta de escrituração de notas fiscais de entradas, apurada tomando por base os registros constantes na

EFD e os registros obtidos no Sistema Nacional de NF-e, arguiu o autuado que as notas fiscais constantes nos Anexos 11, Ano 2014, fl. 48, e 12, ano de 2015, fl. 49, se referem a notas fiscais de saídas.

O autuante reconheceu o cometimento de falha na identificação dos anexos, sendo os corretos os Anexos 30, 31 e 32, referentes aos anos de 2014, 2015 e 2016, fls. 84 a 86, os quais foram entregues ao autuado, possibilitando a execução plena da sua defesa. E tanto isto é verdadeiro que o autuado, quando de suas manifestações posteriores, não voltou a se referir a esta questão.

Afasto, portanto, a nulidade suscitada.

Como preliminar de mérito, o autuado, com base na Súmula 12 do CONSEF e o Art. 150, § 4º do CTN, arguiu a decadência para os fatos geradores anteriores a de 06 de dezembro de 2014, em relação as infrações 02, 04, 05, 06, 07, 08, 11 e 15, em razão de ter sido cientificado da lavratura do Auto de Infração em 06 de dezembro de 2019, portanto, já tendo sido decorridos mais de 05 anos entre a ocorrência dos fatos imputados e a formalização do lançamento.

A este respeito, vejo que o CTN define dois critérios distintos para efeito de contagem do prazo decadencial: o primeiro com base no art. 150, § 4º, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, porém efetua o pagamento em montante inferior aquele que foi declarado; o segundo, com fundamento no art. 173, inciso I, com a contagem se iniciando a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nas situações em que **a)** o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido mas não efetua o respectivo pagamento; **b)** o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, omitindo a realização da operação ou prestação tributável e **c)** o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Na situação presente, vejo que assiste razão, em parte, ao autuado em seu argumento. E isto se aplica as infrações relacionadas a utilização indevida de créditos fiscais, constantes das infrações 02, 04 e 05, situações estas onde houve a declaração pelo sujeito passivo da ocorrência do fato jurídico, com apuração do valor do imposto que entendeu ser devido e procedeu ao respectivo recolhimento.

Portanto, nessa linha de entendimento, e considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 06/12/2019, com ciência pelo autuado em 09/12/2019, a contagem do prazo de decadência em relação aos fatos geradores verificados anteriormente a 09 de dezembro de 2019, já se encontravam alcançados pela decadência a partir de 09 de dezembro de 2014, pelo fato de já terem decorridos mais de 05 anos do direito do Estado em efetuar o lançamento, à luz do que dispõe o Art. 150, § 4º do CTN.

Desta maneira, devem ser excluídos da autuação, pelo fato de já ter sido operada a decadência os seguintes valores:

- Infração 02: Mar/14 R\$685,18.

- Infração 04: Jan/14 R\$ 50,38; Fev/14 R\$ 6,30; Mar/14 R\$1.251,20; Out/14 R\$5,92 e Nov/14 R\$41,14, totalizando R\$1.354,91.

- Infração 05: Fev/14 R\$480,00; Mar/14 R\$2.953,14 e Mai/14 R\$410,28, totalizando R\$3.843,42, o que resulta na improcedência desta infração.

No tocante às infrações 06, 07, 08 e 11, considero que não pode ser acolhido o argumento defensivo a título de decadência, pelo fato de se tratar de falta de recolhimento do imposto em situações que deve ser aplicada a regra prevista pelo Art. 173, I do CTN, não operando, nestes casos, a decadência arguida já que não houve o lançamento do imposto para efeito de homologação pelo Fisco.

No que diz respeito à infração 15, observo que a obrigação para entrega da DMA no prazo



regulamentar se enquadra no rol das denominadas obrigações instrumentais ou acessórias (obrigações de fazer), enquanto que o não cumprimento dessa obrigação pelo sujeito passivo, enseja a aplicação de penalidade pecuniária prevista na legislação. Tratando-se, pois, de obrigação de fazer, mediante a falta de apresentação de DMA no prazo regulamentar, se aplica o prazo decadencial previsto no art. 173, inc. I, do CTN, cujo prazo “a quo” ou inicial tem contagem a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado. Nesta acusação, portanto, não foi operada a decadência.

No mérito, vejo que em relação às infrações 01, 02, 03, 05, 06, 12, 13, 14 e 15, o autuado não se insurgiu quanto as mesmas. Neste sentido vejo que as infrações 01, 03, 06, 12, 14 e 15, restam integralmente subsistentes ante a ausência de contestação pelo autuado.

Entretanto, naquilo que se relaciona a infração 02, que trata de utilização indevida de créditos fiscais oriundos de documentos “*falsos ou inidôneos*”, após a exclusão do valor de R\$685,14, atingido pela decadência, remanesceu como devido apenas o valor de R\$259,20 referente ao mês de janeiro/2015, visto que não houve insurgência pelo autuado em relação a esta ocorrência.

Infração 02 parcialmente subsistente no valor de R\$259,20.

Já em relação à infração 05, no valor de R\$3.843,42, é totalmente improcedente tendo em vista que os valores exigidos foram integralmente alcançados pela decadência.

Infração 05 insubsistente.

Isto posto, resta para serem examinadas em relação ao mérito, as infrações 04, 07, 08, 09, 10 e 11, o que passo a fazer.

No que tange à infração 04, que trata de “*Utilização de crédito destacado a maior em NF-e em razão de erro na definição da alíquota prevista na legislação do ICMS*” remanesceram para análise de mérito apenas as ocorrências relacionadas aos exercícios de 2015 e 2016 que somam R\$1.165,77, visto que aquelas relacionadas ao exercício de 2014, que totalizam R\$1.354,91, foram afastadas por terem sido alcançadas pela decadência.

Em relação a esta infração, o autuado, em preliminar, suscitou sua nulidade ao argumento de que que não constam dos demonstrativos o número das chaves de acesso para efeito de verificação do uso indevido de crédito fiscal em decorrência de destaque a maior do imposto no documento fiscal.

Este argumento se confirmou apenas em relação ao ano de 2015, Anexo 6, cuja exigência a ele relacionada, foi declarada nula, conforme acima explicitado.

Desta maneira, restou para ser examinado em relação ao mérito os valores autuados em relação ao exercício de 2014, no total de R\$1.354,94, fl. 42, e o exercício de 2016, no total de R\$76,65, fl. 44.

Quanto ao exercício de 2014, os valores autuados em relação ao mesmo, foram afastados tendo em vista ter sido operada a decadência em relação a este período.

Isto posto, remanesceu para exame apenas os valores relacionados ao exercício de 2016, fl. 44, que somam R\$76,65, meses de fevereiro e outubro, os quais remanescem como devidos, visto que o autuado não se insurgiu, no mérito, quanto a estes.

Infração 04 parcialmente subsistente, no valor de R\$76,65.

No que diz respeito à infração 07, “*Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. ICMS destacado a menor em NF-e de saídas não escrituradas identificadas a partir do cruzamento entre os registros EFDs e o Sistema Nacional de NF-e, cujos dados de identificação podem ser examinados pela relação contida nos Anexos 11 e 12*”, cujo valor lançado foi de R\$1.586,68.

A alegação defensiva foi no sentido de que não foi realizado no Anexo 12 a apuração do ICMS de maneira correta, impossibilitando a certeza do efetivo cometimento da infração, ou seja, recolhimento a menor de ICMS, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, ao menos nos valores apurados no exercício de 2015.

Considerando que a nulidade específica em relação ao exercício de 2015 foi afastada, acolho os argumentos do autuante que se relacionam, de fato, ao mérito da autuação, posto que, realmente, em relação ao exercício de 2014, foi identificado o débito a menor de apenas um item em uma nota fiscal relacionada no Anexo 11, ou seja, a nota fiscal foi relacionada para efeito de cálculo, e que em apenas um dos itens de mercadorias não foi efetuado o cálculo de maneira correta, gerando uma diferença de R\$47,04.

Já em relação ao exercício de 2015, as notas fiscais relacionadas no Anexo 12, no total de 4 (quatro), portanto, situações pontuais, não tiveram o imposto destacado. Desta maneira, por se tratar de questões pontuais, repito, concluo que não há porque se falar em apuração mensal do imposto, pois o que houve de fato foi que não ocorreu destaque do imposto nos documentos fiscais objeto da autuação, sendo, consequentemente, exigido o imposto devido, por se tratar de operações tributáveis, fatos estes não refutados pelo autuado. Ademais, conforme já me referi acima, só poderia ser refeita a conta corrente fiscal, para efeito de inclusão desses documentos fiscais, acaso o autuado apresentasse saldo credor do imposto em todos os meses envolvidos na autuação, e, ainda, que esse saldo credor permanecesse de forma continuada, o que não é o caso.

Desta maneira, não acolho os argumentos defensivos em relação a infração 07 e a julgo subsistente no valor de R\$1.586,68.

Em relação à infração 08, onde foi exigido imposto no total de R\$18.955,47, em razão da ocorrência de vendas interestaduais de mercadorias para consumidores finais com utilização da alíquota interestadual, nos exercícios de 2014, 2015 e 2016, a alegação defensiva foi no sentido de que o autuante não levou em consideração os efeitos produzidos pela Emenda Constitucional nº 87/15 com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016, a qual determina que *“nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado do destinatário alíquota interestadual”*. Com este argumento refutou a exigência relacionada ao exercício de 2016.

Quanto aos exercícios de 2014 e 2015, anexos 13 e 14, disse que tratam de documentos fiscais destinadas a pessoas jurídicas portadores dos CNPJs que indicou, as quais são contribuintes do imposto, considerando suas atividades principais e/ou secundárias.

No tocante à exigência relacionada ao exercício de 2016, que totaliza R\$9.949,45, fls. 52/52v, o autuante, quando da sua segunda informação fiscal, acolheu o argumento defensivo de que a exigência do imposto na forma consignada pela autuação não se justifica ante os novos efeitos produzidos pela EC 87/2015, a partir de 01/01/2016, razão pela qual se posicionou pela exclusão dos valores autuados no período de janeiro/16 a dezembro/16 no montante de R\$9.949,45, com o que concordo.

No tocante às exigências relacionadas aos exercícios de 2014 e 2015, entendo que assiste razão ao autuante ao não acolher os argumentos defensivos, na medida em que a simples juntada de cartões de inscrição no CNPJ não é suficiente para configurar a condição de contribuintes do ICMS dos adquirentes das mercadorias listados nos anexos 13 e 14, fls. 50 e 51.

Considero consistente o argumento do autuante, de que ao efetuar consulta as NF-e destinadas aos CNPJ indicados pelo autuado, constatou que os mesmos são classificados como isentos em relação ao ICMS, o que os reveste na condição de consumidores finais. Ademais, de acordo com informação prestada pelo autuante, em nenhuma das notas fiscais emitidas pelo autuado em relação à presente acusação, consta o número da inscrição estadual do destinatário, o que reforça a condição de consumidores finais, até porque, não foi apresentado pelo autuado, documentação que possa desconsiderar este posicionamento do autuante quando de sua manifestação posterior a informação fiscal.

Em vista do quanto acima exposto, julgo parcialmente subsistente a infração 08, no valor de R\$9.005,52, referente às exigências relacionadas aos exercícios de 2014 e 2015, fls. 50 e 51.

As infrações 09 e 10 se relacionam a levantamento quantitativo de estoques, sendo lançado o valor de R\$113.124,18 na infração 09, a título de omissões de entradas, presunção legal de omissões de saídas de mercadorias, e na infração 10, o valor de R\$356.772,54, a título de exigência do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhadas de documentos fiscais.

Reconheceu o autuado em sua defesa, que os itens do levantamento que não sofrem substituição tributária, infração 09, foi exigido o imposto por presunção de omissão de saídas anteriores sem tributação, enquanto que nos itens que sofreram substituição tributária, infração 10, foi imputada a falta de pagamento do imposto por antecipação tributária.

Antes de adentrar aos argumentos de mérito propriamente ditos, indefiro o pedido de realização de diligência suscitado pelo autuado, a ser realizada por auditor fiscal estranho ao feito, pelo fato de já constar nos autos todos os elementos necessários à formação do meu convencimento, na qualidade de julgador.

O primeiro argumento defensivo, foi no sentido de apontar que houve equívoco do autuante na apuração constante do Anexo 16, exercício de 2014, decorrente de erro na fórmula constante da planilha, ocasionando que as colunas de entradas e de saídas de mercadorias apontam a quantidade de um determinado item e não a soma de todas as quantidades do item contidas no documento fiscal.

Com este argumento, pontuou que a exigência relacionada a infração 09 deveria ter sua base de cálculo reduzida do valor de R\$394.573,39 para R\$196.410,66 enquanto que na infração 10, a base de cálculo para o mesmo exercício de 2014, deveria ser reduzida do valor de R\$854.545,98 para R\$449.130,89.

Em relação a este argumento, o autuante acolheu como pertinente o equívoco apontado pelo autuado, no aspecto relacionado à elaboração da fórmula em Excel, confirmando que houve erro na elaboração da fórmula de totalização, o que o levou a revisar a planilha do exercício de 2014.

Após destacar que a divergência ocorreu em apenas em alguns itens, que passaram de omissão de entradas para omissão de saídas, resultando em valores negativos quando da apuração dos novos valores.

Com isso, em relação à infração 09, cuja base de cálculo original era de R\$394.573,39, após a exclusão dos itens que eram omissão de entradas e passaram para omissão de saídas, foi apurada a nova base de cálculo na ordem de R\$198.667,76 com o imposto devido de R\$33.756,52.

Já em relação à infração 10, após as mesmas providências acima, a base de cálculo dos itens sujeitos a substituição tributária foi reduzida de R\$854.545,98 para R\$455.232,13, com ICMS devido na ordem de R\$77.394,56, com o que concordo.

A título de segundo argumento, o autuado citou que o autuante não considerou as quantidades dos estoques inicial e final constantes na EFD que diz ter sido anexada aos autos, as quais alegou que foram transmitidas antes da lavratura do auto de infração, especificando ainda, os motivos que levaram a proceder a retificação na EFD, razão pela qual solicitou que os levantamentos fossem revisados para efeito de consideração destes estoques mencionados.

A este respeito, o autuante esclareceu que o levantamento quantitativo foi levado a efeito considerando os inventários informados pelo autuado, em sua EFD, nos prazos legais, relacionados aos exercícios de 2014, 2015, 2016 e 2017, os quais se encontram registrados na base de dados do Sintegra Nacional.

Citou também o autuante, que apesar do autuado ter sido intimado para apresentação dos seus livros contábeis e a DIPJ, não foi atendido, sob a alegação de se encontrar impossibilitado da apresentação em razão da ocorrência de vírus nos seus equipamentos eletrônicos, o que o levou a perda de todos os registros e documentos, fls. 97 a 103.

Considero importante a menção feita pelo autuante aos Ajustes SINIEF 02, de 03/04/2009, que dispõe acerca da correção das EFDs e o de nº 11 de 28/09/2012 que definiu, com clareza, regras de

padronização em todo o território nacional, a partir de janeiro de 2013, vez que consta, em sua Cláusula segunda, § 7º, que não produzirá efeitos a retificação da EFD de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal, situação esta que, ao meu entender, se aplica ao caso concreto.

Ressalto, que as EFDs retificadoras foram apresentadas pelo autuado, para efeito de correção dos inventários dos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017, **em 04, 06 e 07 de novembro de 2019**, época em que se encontrava sob ação fiscal, as quais, apesar de recepcionadas pelo Sintegra, não são automaticamente acatados e considerados válidos, situação esta que consta expressamente no Art. 251, § 2º do RICMS/BA.

Observo, por oportuno, que não justifica correção de EFD em 2019 para cinco exercícios pretéritos, consoante acima se verifica, e, sobretudo, em época em que o autuado se encontrava sob ação fiscal. Vale aqui ressaltar, que a retificação do estoque final na EFD, possui também implicações importantes de ordem contábil, por se tratar, neste caso, de exercícios já encerrados, cuja declaração do imposto de renda, pessoa jurídica, já fora entregue com os valores dos estoques finais declarados, situação esta que refletiu na apuração do resultado de cada exercício.

Não acolho, portanto, este segundo argumento defensivo.

O terceiro argumento defensivo, que se relaciona à infração 09, é no sentido de que não foi considerado no levantamento quantitativo a proporcionalidade prevista pela IN 56/2007.

O que foi apurado nesta infração, se relaciona a omissões de entradas de mercadorias tributáveis, a título de presunção de omissão de saídas de mercadorias realizadas anteriormente, com base em presunção legal. Nesta situação, de fato, a IN 56/07 orienta que apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

Apesar do autuante não ter acolhido o argumento defensivo, no tocante à aplicação da proporcionalidade arguida, entendo que assiste razão ao autuado em seu pleito, e considerando que se encontram nos autos as DMA do autuado em relação aos períodos abrangidos pela fiscalização, efetuei os cálculos anuais da proporcionalidade, tomando por base as operações de entradas, os quais assim se apresentam:

Exercício	Tributadas	Isentas/Outras	Total	% trib	% n/ trib	DMA fl.	O. Entrada	B. Calculo	Aliq.	I. Devido
2014	1.499.040,77	3.624.074,00	5.123.114,77	29,26034	70,73966	28	198.567,76	58.101,60	17%	9.877,27
2015	537.885,86	2.014.645,07	2.552.530,93	21,07265	78,92735	29	65.264,82	13.753,03	17%	2.338,01
2016	936.303,75	2.132.417,61	3.068.721,36	30,5112	69,4888	30	194.176,00	59.245,43	18%	10.664,18
<b>Total</b>										<b>22.879,46</b>

Desta maneira, após as exclusões levadas a efeito a título de correção dos cálculos por erro na fórmula da planilha e com a consideração da proporcionalidade na forma cima apontada, a infração 09 resta parcialmente subsistente, no valor de R\$22.879,46, na forma acima demonstrada.

Por derradeiro, alegou o autuado que em relação à infração 10, não foi considerado pelo autuante o crédito fiscal a ser deduzido do imposto apurado a título de antecipação tributária, calculado em função do valor acrescido, argumento este que foi acolhido pelo autuante, que refez os cálculos, consoante está expresso à fl. 223.

A este respeito, vejo que a acusação se inicia considerando a formatação padrão constante no sistema de fiscalização que se encontra assim posta: ***“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 valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias 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 estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado”***.

Entretanto, logo a seguir, consta a acusação considerada pelo autuante, compatível com a apuração, que assim se apresenta: *“Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado a partir da Auditoria de Estoque Fechado com a identificação de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - das operações de entrada – foi considerando como base a presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Ver Anexos 16, 17 e 18 que apontam as omissões de entradas de mercadorias tributadas identificadas após o desenvolvimento do roteiro de auditoria em cada um dos exercícios auditados ...”*, sobre a qual o autuado se defendeu.

A Portaria nº 445/98, em seu Art. 10, assim se expressa:

**Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:**

**I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:**

**a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):**

**1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;**

**2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art.42, III, “g”).**

**b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);**

Desta maneira, o que constato na autuação em relação à infração 10, é que a exigência recaiu sobre o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, de acordo com o que consta nos Anexos 16, 17 e 18, tanto que, os cálculos estão demonstrados apenas com a exigência do imposto, alíquota x b. cálculo e sem acréscimo de MVA.

Com isso, entendo que não há o que se falar em concessão de crédito, na forma pleiteada pelo autuado, pois não existe previsão para tal concessão, na forma em que foi levado a efeito o lançamento. Isto só seria possível, caso a exigência tivesse recaído na forma prevista pela alínea “b”, inciso I da citada Portaria, exigência esta que, aliás, faltou ser efetivada pelo autuante.

Isto posto, após as correções levadas a efeito pelo autuante em relação ao exercício de 2014, a infração 10 resta parcialmente subsistente no valor de R\$288.894,28, ficando o item referente ao exercício de 2014 reduzido para R\$77.394,56 e mantidas inalteradas as demais exigências referentes aos exercícios de 2015 e 2016.

Naquilo que se refere à infração 11, onde o autuado foi acusado de haver efetuado a menos o recolhimento do ICMS por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, no total de R\$8.679,82, nos exercícios de 2014, 2015 e 2016, alegou o autuado que o autuante (i) ignorou as reduções de base de cálculo em operações onde as mercadorias estão contempladas com os benefícios do Convênio ICMS 52/91 e (ii) não foi considerado o valor total pago mensalmente através do código de receita 1145.

Em sua informação fiscal, o autuante, após detalhar como foi formalizada a apuração levada a efeito, acolheu os argumentos defensivos e excluiu integralmente as operações relacionadas aos meses de setembro, novembro e dezembro/2014, remanescendo apenas, para este exercício o valor de R\$171,81 referente ao mês de maio/14.

Em relação ao exercício/2015, remanesceu sem alteração as exigências referentes aos meses de

novembro/15 no valor de R\$530,60 e R\$409,63 referente ao mês de dezembro/15, enquanto em relação ao ano de 2016, mês de dezembro, o valor de R\$5.220,23 foi excluído.

De maneira que acolho as exclusões levadas a efeito pelo autuante, ao tempo em que a infração 11 restou parcialmente subsistente no valor de R\$171,81, mês de maio/14, e R\$940,23 referente aos meses de novembro e dezembro/15, totalizando o débito desta infração 11 em R\$1.112,04.

Isto posto, e não havendo outras arguições pelo autuado em relação ao mérito da autuação, voto pela subsistência parcial do presente Auto de Infração, restando o débito a ser exigido com a configuração abaixo:

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO				
Item	Vlr. Lançado R\$	Vlr. Julgado RS	Decisão	Multa
Inf. 01	731,96	731,96	Proc.	60%
Inf. 02	944,38	685,18	P. Parte	100%
Inf. 03	1.908,98	1.908,98	Proc.	60%
Inf. 04	2.520,68	76,65	P. Parte	60%
Inf. 05	3.843,42	00,00	Imp.	---
Inf. 06	3.671,60	3.671,60	Proc.	100%
Inf. 07	1.586,68	1.586,68	Proc.	60%
Inf. 08	18.955,47	9.005,52	P. Parte	60%
Inf. 09	113.124,18	22.879,46	P. Parte	100%
Inf. 10	356.772,54	288.894,28	P.parte	60%
Inf. 11	8.679,82	1.112,04	P.Parte	60%
Inf. 12	4.590,27	4.590,27	Proc.	---
Inf. 13	1.107,55	1.107,55	Proc.	---
Inf. 14	549,58	549,58	Proc.	---
Inf. 15	5.060,00	5.060,00	Proc.	---
<b>Total</b>	<b>524.047,11</b>	<b>341.859,75</b>		

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206837.0026/19-5**, lavrado contra **INDUWAL COMÉRCIO DE MATERIAIS INDUSTRIAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$330.552,35**, acrescido das multas de 60% sobre R\$303.316,11 e de 100% sobre R\$27.236,24, previstas pelo Art. 42, incisos VII, alínea “a”, IV “j”, II “a” e “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, da multa pecuniária no valor de **R\$4.590,27**, prevista pelo inciso II, “d”, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$6.717,13**, previstas pelos incisos IX e XV “h”, todas do mesmo diploma legal citado, com incidência dos acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de agosto de 2021.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA