

**PROCESSO** - A. I. Nº 269141.0012/17-6  
**RECORRENTE** - OSRODRIGUES TECIDOS E CONFECÇÕES LTDA.  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0033-03/19  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 04/04/2022

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0009-12/22-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. Excluídos os débitos alcançados pela decadência. Infração 1 parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. Ficou comprovado parcial que o defensor não destacou o ICMS relativo às operações realizadas. Foram excluídos débitos alcançados pela decadência, tendo sido efetuada revisão pelo autor. Na fase recursal este colegiado excluiu “mochilas” que evidenciavam traços de uso para finalidades escolares. Infração 3 subsistente em parte. Modificada a Decisão recorrida. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, mediante levantamento quantitativo, sendo o valor das entradas omitidas superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto calculado sobre o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Infrações 4 parcialmente subsistente e 5 subsistente. Mantida a Decisão recorrida. 4. OMISSÃO DE SAÍDAS. CUPONS FISCAIS. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELA OPERADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E OS VALORES LANÇADOS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A diferença apurada entre o valor das vendas registradas em cartão de crédito e o valor informado pela administradora do cartão indica que o sujeito passivo efetuou vendas sem emissão do documento fiscal correspondente. Infração 6 subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Indeferido o pedido de diligência fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada. Recurso **PROVIDO EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 473 a 493) em face da Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou procedente em Parte o Auto de Infração em

epígrafe, lavrado em 27/12/2017 e notificado ao Sujeito Passivo em 28/12/2017 (fl. 03), a exigir ICMS no montante de R\$219.625,86, além de multas moratórias e acréscimos legais, em decorrência da acusação de cometimento de quatro irregularidades (as “Infrações”) ao longo de períodos de apuração salteados nos exercícios de 2012, 2013 e 2014.

As Infrações 01, 03 e 04 foram julgadas parcialmente subsistentes; as Infrações 05 e 06 foram julgadas subsistentes; e a Infração 02 foi julgada insubsistente. Com a decisão de primeiro grau, e ao seu tempo, o Sujeito Passivo se viu desonerado do montante de R\$149.874,45 (fl. 465).

Convém de logo destacar que o Recurso Voluntário impugna especificadamente todas as infrações que foram mantidas, seja total, seja parcialmente.

Convém também destacar que em relação à Infração 02, esta Câmara converteu o feito em diligência na sessão realizada em 08/02/2021 para que a Recorrente pudesse se manifestar sobre as condições do Convênio ICMS 190/17, no que diz respeito à desistência do contribuinte para que se operasse a anistia ali prevista. A manifestação nesse sentido, e reiterativa do Recurso Voluntário em relação às demais acusações, veio às fls. 513 e 514.

No Auto de Infração, os enunciados da acusação fiscal foram redigidos da seguinte maneira:

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

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

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

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

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

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

Ao dirimir a lide, a 3<sup>a</sup> JJF exarou as seguintes razões:

#### VOTO

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

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

O § 4º estabelece que, “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se

*homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação". Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.*

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

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

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

1. *Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.*
2. *Débito declarado com efetivação do pagamento, porém com posterior verificação de dolo, fraude ou simulação: A autoridade, mediante a coleta de provas idôneas apura a ocorrência de ilícito fiscal. Neste caso, o início do prazo decadencial, para o lançamento da diferença, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I.*
3. *Débito declarado com efetivação de pagamento parcial: O contribuinte apura o imposto e antecipa o pagamento parcial do montante devido (e declarado), ensejando a aplicação igualmente do § 4º, do art. 150, do CTN.*
4. *Débito declarado e não pago: Neste caso deve ser aplicada a previsão do art. 173, I, do CTN, considerando a interpretação de que, a Administração Tributária homologa é o pagamento e não o lançamento expedido pelo particular. Se não há pagamento, não há o que ser homologado.*
5. *Débito não declarado e não pago: Aplicação também direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.*

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

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

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

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

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

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

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

*O deficiente requereu a nulidade da autuação, alegando ser notória a fragilidade do presente auto de infração,*

que se encontra eivado de vício insanável, haja vista a violação da norma constante no art. 39, inciso V, do RPAF/BA, e os argumentos expostos pelo autuante são inválidos perante a legislação citada.

Conforme estabelece o § 1º, do art. 18 do RPAF/BA, “as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo”. Quando se constata a existência de erro na apuração do imposto devido, encaminha-se o PAF em diligência para a necessária correção e intimação imediata ao sujeito passivo quanto à mencionada correção.

Constata-se que o § 1º do art. 18 do RPAF/BA, prevê que somente é admitido o saneamento do Auto de Infração no caso de eventuais incorreções ou omissão ou a não observância de exigências meramente formais. Por outro lado, não há que se decidir pela nulidade da autuação sempre que se tipifiquem erros decorrentes de cálculos aritméticos, haja vista que tais equívocos são passíveis de correção.

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

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

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

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

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

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

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

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

A legislação indica a descrição dos produtos que deve ser analisada em conjunto com a posição do código da NCM. Neste caso, o entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que, a descrição constante nos documentos fiscais emitidos por contribuintes deve corresponder ao que está previsto na legislação correlacionando com a tabela referente aos códigos da NCM, para se comprovar se determinado produto encontra-se, ou não, enquadrado naquele item da referida tabela e, se for o caso, no regime de substituição tributária.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*O Convênio ICMS 190/2017, dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstituições.*

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

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

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

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

*O autuado alegou que não há o que se questionar sobre a ausência do destaque do ICMS, visto que as*

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

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

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

Na informação fiscal, o autuante prestou os seguintes esclarecimentos:

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

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

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

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

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

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

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

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

No que se refere à nota fiscal de entrada nº 38486, disse que o Autuante considera como entrada a quantidade de 294 itens, enquanto que no sistema da empresa constam 293 itens de entrada. Isto porque, a referida nota

fiscal, recebida em 30/06/2012, bem como a nota fiscal de entrada nº 146092, contemplam apenas a remessa de amostra grátis, não gerando, portanto, movimentação no estoque para venda referente a tais itens.

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

À fl. 421 o defendente foi intimado, com o encaminhamento de cópia e respectivo CD da informação fiscal. Se manifestou às fls. 423 a 425 do PAF, e não apresentou qualquer contestação quanto à revisão efetuada pelo autuante. Neste caso, em razão dos argumentos e novos demonstrativos elaborados pelo autuante, alicerçados nos documentos e escrituração fiscal do defendente, constato que não subsiste parcialmente a exigência fiscal deste item do presente lançamento, no valor total de R\$1.167,06.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Concordo com as informações apresentadas pelo autuante e concluo pela subsistência do presente lançamento, salientando que, sendo apurado omissão de entrada de mercadoria tributável superior à omissão de saída, é devido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte, sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que, o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações não contabilizadas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO
01	PROCEDENTE EM PARTE	407,92
02	IMPROCEDENTE	-
03	PROCEDENTE EM PARTE	63.026,20
04	PROCEDENTE EM PARTE	1.167,06
05	PROCEDENTE	12.563,62
06	PROCEDENTE	74.865,65
<b>TOTAL</b>	-	<b>152.030,45</b>

Não foi interposto Recurso de Ofício, certamente por escapar ao valor de alçada (art. 169, inciso I, alínea “a”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF/99).

Regularmente intimado, o autuado, por seu administrador, interpôs Recurso Voluntário às fls. 474 a 493, insurgindo-se, como dito, contra o resultado do julgamento acerca das infrações 01, 03, 04, 05 e 06, aduzindo em síntese que:

1. Houve decadência nas Infrações 01, 03 e 04, com relação aos fatos tributários ocorridos entre jan/2012 e 26/12/2012, já que o auto de infração foi lavrado em 27/12/2012, o que deve ser pronunciado também em relação à Infração 04 (ao contrário do decidido pela Junta).
2. O Auto de Infração é nulo, pois não atende ao disposto no art. 39 do RPAF/99 - transcreve o *caput*, o inciso V e as alíneas “a” e “b”, segundo afirma “*ao que concerne nas operações abrangendo mercadorias sujeita [Sic] a Substituição Tributária*”.
3. O PAF é nulo ante o cerceamento de defesa do contribuinte, uma vez que a diligência fiscal requerida pela Recorrente em relação às Infrações 01 e 03 foi indeferida, mas o julgamento fundamentou-se em ausência de prova.
4. Sobre a Infração 01, já parcialmente reduzida em primeiro grau por exclusão, no levantamento, das mercadorias “mochilas” e “lancheiras”, a Recorrente roga a exclusão das mercadorias “passadeira B casa plástica L-50”, “piso karsten windsor”, “tapete B casa nylon” e “tapete fatek”, pois não estão sujeitos à substituição tributária; que as mercadorias “flanelas” e “artefatos de limpeza” tiveram crédito apropriado relativo “*ao imposto destacado nas notas fiscais de operações de transferência de mercadorias entre empresas do mesmo estabelecimento, em respeito ao princípio da não cumulatividade, onde o direito ao crédito do ICMS advém do destaque do imposto recolhido anteriormente*”, destacando ter havido “processo de industrialização pelo próprio remetente” das transferências, e que o argumento da JJF para rejeitar sua tese de defesa por falta de prova da industrialização decorre do cerceamento de direito de defesa, já que indeferida a diligência fiscal pleiteada.
5. Sobre a Infração 03, também parcialmente reduzida em primeiro grau, a Recorrente insiste na exclusão das mercadorias “mochila nova rio c/c carrinho g kdb193”, “mochila nova rio l3a01” e “sapatinho pirralhos divs. 907”, que “*de forma totalmente arbitrária e subjetiva*” não foram excluídos da autuação por entender a JJF não haver provas suficientes do alegado, e destaca que nenhum crédito fiscal de ICMS foi apropriado nas aquisições interestaduais dessas mercadorias.
6. Sobre a Infração 05, destaca que tanto o autuante quanto os julgadores “*estão cônscios de que houve mero erro material dos códigos e descrições dos produtos*”, o que implica tentativa de arrecadar tributo sobre fato inexistente, e não se pode (cita doutrina) “*condenar o contribuinte a pagar imposto em duplicidade apenas porque não se quis ter o trabalho de buscar a verdade material*”, tudo em razão a críticas formuladas ao levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias; que tendo apresentado documentação demonstrativa do erro de código de saída - Anexo V da Defesa, cabia a apreciação de tais provas, sob pena de ofensa do princípio de busca da verdade material.

7. Sobre a Infração 06, novamente clama por realização de diligência fiscal para que se autentiquem as listagens em formato .txt apresentadas na defesa, para desconfiguração daquelas indicadas nas MFDs - e apresenta tabela das operações alegadas e não consideradas pelo Autuante e pela JJF (equipamentos 11 e 19), tecendo críticas à metodologia desenvolvida na Ação Fiscal.

Preparados os autos pela Secretaria do CONSEF, estes haviam sido atribuídos a mim em 17/06/2020 e levados à sessão de julgamento em 08/02/2021 esta Câmara decidiu, como já mencionado, convertê-lo em diligência à Secretaria do CONSEF para possibilitar ao Recorrente que se manifestasse sobre eventual desistência (em relação à Infração 02) como condição de extinção do crédito tributário por força do disposto no Convênio ICMS 190/17.

Vinda a petição de parcial desistência às fls. 513 e 514, considerei os autos devidamente instruídos e solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta.

Trago-os, pois, a esta sessão de 25/01/2022 para julgamento.

## VOTO

Conheço do recurso, pois vejo presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque à tempestividade e ao cabimento (arts. 169 e 171 do RPAF/99).

Convém examinar inicialmente as alegações atinentes à decadência, à nulidade do Auto de Infração, e de nulidade do processo administrativo fiscal por cerceamento do direito de defesa (aduzidas no início do Recurso Voluntário, e de modo global em relação ao todo o conjunto acusatório).

Sobre a decadência, destaco que não é preciso a defesa no que atine ao seu cômputo.

Primeiramente, o marco temporal a se considerar é a notificação do lançamento (Súmula nº 12 do CONSEF: “*Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração*”).

Em segundo lugar, considerando que o ICMS normal é apurado em períodos mensais (ou, para quem assim prefere, apenas no último dia do mês), a notificação realizada em 28/12/2017, como neste caso, é eficaz para a constituição do crédito tributário em relação aos fatos ocorridos até o período de dez/2012, resguardando aqueles fatos constituídos em 31/12/2012 (todos eles).

Então, a discussão se torna mais simples: da leitura do Auto de Infração apenas as Infrações 01 e 03 contêm lançamentos para períodos anteriores a dez/2012. Afastados os lançamentos em primeiro grau, nada há que se falar em decadência.

Destaca-se que as Infrações 04 e 05 dizem com mecanismos de apuração indireta da ocorrência do fato gerador (presunção de omissão de saídas - Lei nº 7.014/96, art. 23-A): levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias; exame da escrita contábil e fiscal do contribuinte (confronto entre registro de entradas e de saídas).

Nesses casos, não há como determinar com precisão a data da omissão, e como se vê nos demonstrativos dessas infrações o lançamento se faz no momento final do levantamento (último dia do exercício fiscal). Ante o exposto, o crédito lançado por meio de tais técnicas depende de uma data arbitrada (a data do final do exercício), todas elas eficazmente alcançadas pela notificação do lançamento operada em 28/12/2017.

A Infração 06, por sua vez, a despeito de também se referir a mecanismos indiretos de apuração da ocorrência do fato gerador (confronto da escrita contábil e fiscal do contribuinte com os relatórios prestados por instituições financeiras), contempla relatórios diários (relatórios TEF) de operações e lançamentos efetuados em períodos mensais. Nota-se, contudo, que os demonstrativos são atinentes a períodos posteriores a dez/2012.

Portanto, afasto a argumentação recursal no entorno da decadência.

No que concerne à nulidade arguida a respeito do Auto de Infração, a Recorrente alega que falta no mesmo a indicação dos dispositivos legais relativos à substituição tributária.

A adução é reiterativa da defesa, e a JJF dirimiu com precisão o tema. Não é a ausência da indicação de um dispositivo específico da Lei sobre momento de ocorrência do fato gerador, ou sobre técnica de tributação empregada, que implicará necessária imputação de nulidade.

Se a acusação puder ser compreendida (inteligência do art. 18, § 1º do RPAF/99 - princípio processual do *pas de nullité sans grief*), e se se puder evidenciar a inocorrência de prejuízo à defesa, não há nulidade, mesmo que certos ajustes de cálculo necessitem ser feitos, observado, entre outros, o contraditório, a ampla defesa, e busca da verdade material.

Exmino as acusações, confronto-as com a defesa empreendida, e não vislumbro qualquer dificuldade de compreensão que inabilite a apresentação de consistentes argumentos defensivos - conforme foram apresentados. Mais ainda: sequer visualizo a suposta omissão de dispositivo legal, pois “substituição tributária” não é outro tributo.

Portanto, rejeito a arguição de nulidade do Auto de Infração.

Ao arguir, por sua vez, a nulidade do Processo Administrativo Fiscal, a Recorrente demonstra insatisfação com a prestação de atividade decisória que afastou seus requerimentos de diligência fiscal sob o fundamento do art. 147 do RPAF/99 (saciedade do julgador em relação aos elementos dos autos), e a concomitante decisão de rejeição dos argumentos defensivos por falta de elemento probante.

Em outras palavras, a Recorrente invoca o seu direito à prova, na realização da diligência fiscal.

Ocorre que a instrução probatória deve empreender-se de modo o mais pragmático possível, justamente para que se atenda a outra diretriz constitucional: a razoável duração do processo. Portanto, a busca da verdade material deve compor-se com a duração razoável, fazendo-se prevalecer regras preclusivas e regras de ônus probatório e argumentativo.

Nesse sentido, ao menos nos horizontes do PAF baiano, uma diligência não será deferida se o seu resultado útil não puder ser vislumbrado a partir dos elementos persuasivamente urdidos por aquele que a requer (e, mesmo que não requeira, a partir da convicção que os elementos dos autos geram objetivamente). Eis o que se passa nos autos, e que será visto a cada capítulo defensivo em que se aduziu cerceamento de defesa ante o indeferimento da diligência fiscal.

Assim, rejeito de modo global a arguição de nulidade do PAF, postergando o exame analítico em cada capítulo da peça recursal.

Passa-se ao exame dos debates processuais em relação a cada uma das acusações fiscais, corporificadas nos itens do Auto de Infração intitulados “Infrações”. Destaco, desde logo, que **a Recorrente não tece considerações específicas sobre a Infração 04** (omissão de saídas constatada por auditoria de estoques, no exercício de 2012).

Com relação à **Infração 01** (utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária), a Defesa não nega absolutamente o cometimento da infração, mas pleiteia que sejam excluídos do demonstrativo operações de duas ordens: **a**) realizadas com mercadorias não sujeitas, no seu sentir, à substituição tributária (o debate se volta, portanto, à classificação do regime tributário aplicável, a partir das descrições das mercadorias); e **b**) operações de transferência com certos produtos, de modo que a apropriação do crédito pelo estabelecimento adquirente (e autuado) seria o corolário do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, e diante do processo de industrialização por que passaram as mercadorias (“flanelas” e “artefatos de limpeza”).

Na Informação Fiscal, o Autuante impugna ambos os argumentos, forte na legislação do Estado da Bahia. A JJF manteve a autuação, excluindo apenas a parcela do lançamento albergada pela decadência. As razões recursais são reiterativas da Defesa.

Sou pela manutenção do entendimento da JJF.

Primeiro, dos elementos trazidos nos autos, inclusive os exemplos expostos na Defesa e no Voluntário, não extraio a conclusão de que tais mercadorias não se encontram sob o regime de substituição tributária (ST). Seria até de se aprofundar a investigação, em sede de diligência, se a Recorrente trouxesse elementos míнимos que gerasse dúvida sobre se as mercadorias apontadas estão ou não no regime de ST. Mas, leio as razões recursais e me convenço do acerto do Autuante: “passadeira plástica” é sim um revestimento de plástico (uma espécie de tapete, para evitar escorregões nas casas); o “piso karsten” é sim uma espécie de tapete.

Ademais, sobre a tese de ocorrência de industrialização (aduzida pela Recorrente), não vejo nos autos nada além de mera evocação. E uma evocação um tanto nebulosa. Se a mercadoria sofre industrialização, passa a ser outra mercadoria. Onde na escrita fiscal ou contábil isso restou evidenciado? E, mesmo que evidenciado, como a apropriação, pelo estabelecimento adquirente, do crédito fiscal de ICMS antecipado pelo estabelecimento transmitente de *mercadoria supostamente industrializada* implicaria preservação da não-cumulatividade do ICMS? Com a devida licença, o argumento é inconcludente, para além de evidenciação por meio de provas que cabiam a quem alega, a Recorrente, coligir aos autos.

Rejeito, portanto, os argumentos recursais em relação à Infração 01.

Com relação à **Infração 03** (falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis), o debate se afunila na finalidade das mercadorias “mochilas” (sujeitas à ST quando destinadas exclusivamente a transporte e guarda de livros e materiais escolares).

O Voluntário reitera a Defesa, e afirma que “*de forma totalmente arbitrária e subjetiva, os julgadores afirmam que as provas produzidas pelo contribuinte não são suficientes. Vale lembrar que estes mesmos julgadores alegam falta de provas para impor a tributação à recorrente indeferiram a realização de diligência fiscal*

A Informação Fiscal destaca que não há evidência nos autos de que as “mochilas”, conforme elementos trazidos aos autos, não evidenciam qualquer traço de uso para finalidades escolares. Há fotografias (fls. 212 e 213) que a mim geram a convicção de se tratar de “mochilas” (as retratadas na fotografia, não necessariamente as contidas no lançamento) para uso infantil, e que crianças em idade escolar geralmente usam mochilas como acessório para seus estudos.

Ir além disso é exigir capacidade probatória para cuja cognição este Conselho não está preparado. Portanto, acolho a argumentação recursal em relação às “mochilas” (item 27.19 do Anexo I vigente para os exercícios de 2012, 2013 e 2014):

<b>27.19</b>	Artigos de escritório e artigos escolares de plástico e outros materiais - 39.01 a 39.14, exceto estojos, 3926.1	Prot. ICMS 109/09 – BA e SP  Prot. ICMS 28/10 – BA e MG	89,83% (Aliq. 4%)  83,89% (Aliq. 7%)	89,83% (Aliq. 4%) 83,89% (Aliq. 7%) 74,01% (Aliq. 12%)	64,12%
--------------	--	---	--	--	--------

A Informação Fiscal também destaca que as mercadorias “sapatinhos pirralho” não se enquadra na substituição tributária, considerando a NCM em que se classifica.

De fato, o Anexo I do RICMS-BA/12, vigente para cada um dos três exercícios (2012, 2013 e 2014), traz em seu item 9 a indicação de “calçados”, com NCMs da Seção 64 - calçados (6401, 6402, 6403, 6404 e 6405). A mercadoria em discussão é classificada com NCM 61113000 (Seção 61 - vestuário e seus acessórios). Conclui-se que o legislador não incluiu na substituição tributária calçados para bebês, que não são classificados como calçados, mas como peças de vestuário (MATERIAS TÊXTEIS E SUAS OBRAS; 61 - vestuário e seus acessórios, de malha; 61.11 - vestuário e seus acessórios, de malha, para bebês; 6111.30.00 - De fibras sintéticas).

Correta a decisão da JJF, em relação à mercadoria “sapatinhos pirralho”.

Do exposto, acolho parcialmente os argumentos recursais em relação à Infração 03, para excluir dos demonstrativos os valores atinentes às mercadorias “mochilas” - Mochila Nova Rio (código 189529) e Mochila Nova Rio (código 148097).

Fica o valor do lançamento reduzido de R\$63.026,20 (no julgamento de primeiro grau) para R\$29.057,21, sendo reduzido.

OCORRÊNCIA	VL HISTÓRICO	VL JULGADO-JJF	VL JULGADO-CJF
JAN/2012	6.393,81	0,00	0,00
FEV/2012	8.619,29	0,00	0,00
MAR/2012	791,26	0,00	0,00
ABR/2012	740,16	0,00	0,00
MAI/2012	818,73	0,00	0,00
JUN/2012	957,29	0,00	0,00
JUL/2012	851,05	0,00	0,00
AGO/2012	943,53	0,00	0,00
SET/2012	628,89	0,00	0,00
OUT/2012	993,74	0,00	0,00
NOV/2012	979,71	0,00	0,00
DEZ/2012	1.618,74	1.618,74	1.613,62
JAN/2013	5.756,16	5.756,16	1.142,92
FEV/2013	10.689,19	10.689,19	1.359,37
MAR/2013	2.142,14	2.142,14	823,88
ABR/2013	994,59	994,59	853,99
MAI/2013	1.033,23	1.033,23	1.023,74
JUN/2013	2.089,24	1.630,24	1.587,69
JUL/2013	904,53	904,53	666,13
AGO/2013	774,63	756,41	682,38
SET/2013	1.291,28	1.031,59	1.008,09
OUT/2013	1.407,93	993,33	908,41
NOV/2013	1.360,80	1.114,78	1.099,58
DEZ/2013	2.053,27	2.053,27	1.244,05
JAN/2014	13.905,04	13.905,04	2.235,76
FEV/2014	8.180,44	8.180,44	3.503,37
MAR/2014	1.344,73	1.344,73	1.215,50
ABR/2014	473,86	473,86	473,86
MAI/2014	700,86	700,86	700,86
JUN/2014	759,77	759,77	759,77
JUL/2014	998,84	998,84	998,84
AGO/2014	909,11	909,11	909,11
SET/2014	859,42	859,42	859,42
OUT/2014	924,40	924,40	924,40
NOV/2014	1.100,60	1.100,60	1.100,60
DEZ/2014	2.150,93	2.150,93	1.361,87
<b>Total</b>	<b>87.141,19</b>	<b>63.026,20</b>	<b>29.057,21</b>

Com relação à **Infração 05** (omissão de entradas constatada mediante levantamento quantitativo de estoques, exercício de 2014), a Recorrente contundentemente afirma ter-lhe sido cerceado o direito à ampla defesa, já que “*tanto o autuante, quanto os julgadores, estão plenamente cônscios de que houve mero erro material dos códigos de descrição dos produtos!!! O que estamos a ver a hialita tentativa de arrecadar tributo ilicitamente, ou seja, sobre fato inexistente!!!*”.

A tese de erro de códigos foi versada em sede de Defesa, coligindo-se um Anexo V (fls. 232 a 357), em meio ao qual repousa (fl. 235) uma tabela de erro de códigos, basicamente de mercadorias do segmento da telefonia móvel.

A Informação Fiscal esclareceu que “*O levantamento quantitativo de estoque foi feito por espécie de mercadorias, e não por gênero; onde a exatidão dos códigos e descrições adotados pela empresa são elementos ímpares para os cálculos da diferença. Portanto eventuais enganos confessos praticados pela autuada não tem o poder de elidir a infração, que fica mantida integralmente*”.

Este Conselho conhece meu posicionamento crítico a respeito da aplicação dessas técnicas de apuração indireta da ocorrência do fato gerador. Todavia, examino os demonstrativos do Auto de Infração e, cotejando com os elementos trazidos em defesa, não constato razões para gerar dúvida razoável a respeito do trabalho de auditoria.

Para gerar dúvida acerca da higidez do levantamento, deveria a Recorrente trazer elementos mais contundentes do que, por exemplo, uma tabela de uma página intitulada “Demonstrativo - erro no código dos itens de saída” que, com a devida licença, nada diz em relação ao suposto erro de código.

Alegações como “*Tivemos um problema interno de codificação...*” (fls. 233) precisam ser melhor esclarecidas - por quem alega, a Defendente ou Recorrente - para que se possa direcionar, eventualmente, uma revisão da auditoria. Não há elementos que conduzam a essa dúvida, por isso sou pela manutenção do levantamento.

Nesse passo, sou pela manutenção do julgamento de primeiro grau em relação à Infração 05.

Com relação à **Infração 06** (omissão de saída apurada mediante relatório de vendas por cartões de crédito ou débito fornecido pelas instituições financeiras e administradoras de cartões), na Defesa critica-se basicamente: **a)** desconsideração de equipamentos 11 e 19 no cômputo das vendas (e traz os respectivos MFDs no Anexo VI, fls. 358 a 402); **b)** críticas à metodologia, que não considerou meses em que as operações registradas em escrita fiscal foram superiores às informadas pelas administradoras de cartões, e críticas à inconsistência dos relatórios fornecidos pelas administradoras em relação à sua prática comercial, já que não realiza atividades mercantis em domingos e feriados.

Na Informação Fiscal, o Autuante declara que seus trabalhos se realizaram com recurso à MFD, “*registro fiel e inviolável das operações efetuadas por um ECF*”, não havendo como se lhe negar fé a partir de uma listagem txt apresentada no anexo. Destacou também que a defesa confundiu datas, e apresentou períodos em seu Anexo VI que não estão sob autuação.

No particular, merece ser reproduzida a fundamentação do acórdão ora recorrido:

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

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

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

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

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

Acompanho esse entendimento, por isso sou pela manutenção do julgamento, em relação à Infração 06.

Ante o exposto, sou pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, apenas para, em relação à Infração 03, deduzir dos demonstrativos as operações relacionadas com “mochilas” escolares.

Fica julgado o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, com o resumo das variações de valores lançados conforme tabela a seguir.

INFR.	C O N C L U S Ã O	VLR HISTÓRICO	IMPOSTO-JJF	IMPOSTO-CJF	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE/N.PROVIDO	1.585,38	407,92	407,92	60%
02	IMPROCEDENTE	33.114,92	0,00	0,00	-----
03	PROCEDENTE EM PARTE/P.PROVIDO	87.141,19	63.026,20	29.057,21	60%
04	PROCEDENTE EM PARTE	10.355,10	1.167,07	1.167,07	100%
05	PROCEDENTE/N.PROVIDO	12.563,62	12.563,62	12.563,62	100%
06	PROCEDENTE/N.PROVIDO	74.865,65	74.865,65	74.865,65	100%
<b>T O T A L</b>		<b>219.625,86</b>	<b>152.030,46</b>	<b>118.061,47</b>	

É como voto.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269141.0012/17-6**, lavrado contra **OSRODRIGUES TECIDOS E CONFECÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$118.061,47**, acrescido das multas de 60% sobre R\$29.465,13, e 100% sobre R\$88.596,34, previstas no art. 42, incisos II, “a” e “f”; III e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de janeiro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS