

A. I. N° - 279465.0007/23-2
AUTUADO - CIL COMÉRCIO DE INFORMÁTICA LTDA.
AUTUANTES - MARIA DE FÁTIMA ARAÚJO D OLIVEIRA SANTOS e TALES AUGUSTO LIGUORI DE CASTRO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 07/07/2025

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0115-04/25-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Fatos devidamente demonstrados nos autos. Argumentos defensivos insuficientes para elidir a acusação. Infração mantida. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Restou caracterizado que as mercadorias objeto da autuação não estão enquadradas no regime de substituição tributária. Acusação mantida. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE POR ESPÉCIE DE MERCADORIAS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. EXERCÍCIOS FECHADOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Autuado comprovou que, em relação a um dos exercícios autuados houve falta de inclusão de documentos fiscais no levantamento fiscal, situação esta que elidiu a acusação em relação ao exercício de 2022. Mantida em relação ao outro exercício. Infração parcialmente subsistente. 4. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS/BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO PRÓPRIO. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O procedimento fiscal se encontra em ressonância com o previsto pelo art. 17, inciso XI, da Lei nº 7.014/96. A modificação introduzida pela Lei nº 14.425/21 não acarretou acréscimo no cálculo do imposto, inteligência do art. 106, I, do CTN. Não acolhida a nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência foi expedido em 14/09/2023 para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 67.970,67, mais multas, em decorrência das seguintes imputações:

- **Infração 01 – 001.002.040:** *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no(s) documento(s) fiscal(is). Conforme Anexo I deste auto de infração”*. Valor lançado R\$ 38.581,47. Multa 60% prevista no art. 42, Inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96. Enquadramento legal: Arts. 29 e 31 da Lei nº 7.014/96, c/c art. 309, § 6º, do RICMS/BA.

- **Infração 02 – 002.001.003:** *“Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Conforme Anexo II deste auto de infração”*. Valor lançado R\$ 21.818,43. Multa 60% prevista no art. 42, Inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96. Enquadramento legal: Arts. 2º, inciso I e 22 da Lei nº 7.014/96, c/c art. 332, do RICMS/BA.

- **Infração 03 – 004.005.002:** *“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 por espécie de mercadorias. Conforme Anexo III deste auto de infração”. Valor lançado R\$ 5.368,75. Multa 100% prevista no art. 42, Inciso III, da Lei nº 7.014/96. Enquadramento legal: Arts. 2º, inciso I e 23-B da Lei nº 7.014/96, c/c art. 83, inciso I, do RICMS/BA.

- Infração 04 – 006.005.001: *“Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. Conforme Anexo IV deste auto de infração”. Valor lançado R\$ 2.202,02. Multa 60% prevista no art. 42, Inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96. Enquadramento legal: Art. 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a”, do RICMS/BA.*

O autuado, por intermédio de seus Representantes Legais, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 124 a 136, onde, após considerações iniciais, passou a arguir a improcedência/nulidade do auto de infração, ante aos argumentos a seguir sintetizados.

Assim é que, em relação à infração 01, no valor de R\$ 38.581,47, decorrente de utilização de crédito fiscal em valor superior ao destacado no documento fiscal, requereu a nulidade da autuação por falta de documentos indispensáveis e suficientes à constituição do crédito tributário, sob o argumento de que não foram anexados pelos autuantes nos autos livros necessários à apuração do crédito tributário efetivo, observando que, se a acusação trata de utilização indevida de crédito fiscal, considera que, por óbvio, foram analisados pelos autuantes os livros Registros de Apuração do ICMS, de Entradas e de Saídas de Mercadorias, bem como o Registro de Estoque, entretanto, não foi anexado aos autos qualquer dos livros citados.

Disse que somente foram juntados aos autos planilhas em PDF listando e explicando as infrações, além de uma única planilha em Excel, como tentativa de provar as acusações, sendo que, a ausência dos documentos mencionados, além de minar a liquidez e certeza do crédito tributário exigido, acaba por impedir que exerça de forma minimamente razoável o seu direito de defesa.

Após transcrever decisões de Tribunais Administrativos de outros Estados para consubstanciar seus argumentos, concluiu este tópico pugnando pela nulidade do Auto de Infração.

Em seguida, no tópico intitulado *“Necessidade de refazimento da escrituração fiscal com o fim de identificar o quantum, de fato, houve de redução do montante de ICMS a recolher e em que tal período, a fim de possibilitar a exigência ao contribuinte”,* pontuou que a autuação não merece prosperar, ou, ao menos será demonstrado que o fundamento da acusação não é suficiente para justificar a procedência do lançamento fiscal, porque o mero registro na escrituração fiscal de um crédito não significa dizer que este foi, necessariamente, utilizado, ou seja, que de fato foi capaz de ensejar prejuízo ao erário, tendo em vista que pode ocorrer a escrituração de um crédito em um período que não teria imposto a recolher, voltando a citar jurisprudência administrativa em seu socorro.

Neste sentido citou que sua escrituração fiscal não foi refeita e, por isso, em razão da incerta e iliquidez do crédito tributário questionado, em razão da imprecisão, pugnou pela improcedência/nulidade do auto de infração.

Ao adentrar à infração 02, no valor de R\$ 21.818,43, em razão da prática de operações tributáveis como não tributáveis, suscitou a improcedência do lançamento tendo em vista que, ao seu entendimento, as mercadorias abarcadas pela autuação encontram-se sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme regime especial em anexo, Doc. 03, citando que todos os itens discriminados nas planilhas referentes a esta infração se tratam de produtos de papelaria (mochilas, régua, lápis, etc.), destacando que o CONFAZ, por meio do Convênio ICMS 92/15, determina as NCMs que se submetem ao regime de substituição tributária, onde, em seu Anexo XX, trata de produtos de papelaria e ainda menciona, entre outros, a NCM 3926.10.00 *“artigos de escritório e artigos escolares”*.

Disse que, da mesma forma, esses produtos foram tratados no Anexo 1 ao RICMS/BA, nos itens 12.4 e 132.5.8, cujo *print* afixou à fl. 130 dos autos.

Com isso sustentou que, é fato, os produtos apontados na planilha da lavra das autuantes se enquadram como artigos de escritório e artigos escolares, portanto sujeitos a substituição tributária e, conseqüentemente, tiveram seu imposto recolhido em operação anterior.

Pontuou, ainda, que se encontra amparada por meio de Regime Especial, Doc. 03, para produtos de papelaria, onde consta:

“Cláusula terceira: A Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia CREDENCIA o estabelecimento abaixo identificado, como beneficiário do tratamento tributário previsto no art. 7º-B do Decreto nº 7.799, de 9 de maio de 2.000, para efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas saídas internas com as mercadorias relacionadas no § 1º desta cláusula, 7.0 inclusive nas transferências internas para suas filiais, adquiridas neste Estado ou em outras unidades da Federação.

Razão Social: CIL COMÉRCIO DE INFORMÁTICA LTDA.

Inscrição estadual: 037.075.287

CNPJ: 24.073.694/0002-36

Endereço: Rua dos Franciscanos, 392, Prédio – Porto Seco Pirajá. CEP 412333-040 – Salvador/BA.

§ 1º O tratamento tributário previsto no caput desta cláusula somente se aplica aos produtos constantes nos itens do Anexo 1 do RICMS-BA, abaixo relacionados, bem como nos seus correspondentes anexos no Convênio 142, de 14 de dezembro de 2018.

I – item 7.0 – Lâmpadas, Reatores e Start (Anexo X do Conv. 142/18);

II- item 12.0 – Produtos de Papelaria (Anexo XVIII do Conv. ICMS 142/18)”.

Após destacar que este fato ratifica o recolhimento antecipado do imposto para as respectivas mercadorias que, conseqüentemente, nas operações envolvendo este estabelecimento filial autuado não foram tributadas, por se encontrar na condição de substituída tributária.

Citou, ainda que, para que fosse possível prosperar a presente acusação, seria necessário o refazimento da sua escrituração fiscal com o fim de identificar se, de fato, houve prejuízo ao erário, o que não foi feito pelas autuantes, razão pela qual pugnou pela improcedência da infração 02.

Ao adentrar à infração 03, no valor de R\$ 5.368,75, relacionada a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, disse que não houve omissão de saídas de mercadorias pois todas as mercadorias foram devidamente escrituradas, tratando-se esta infração de mero equívoco por parte das autuantes.

Para comprovar seus argumentos citou dois exemplos, conforme abaixo:

- **Mercadoria “Tablet 9 Wifi” – Código 556350**, onde foi apontado omissão de saída de 01 unidade, após detalhar os procedimentos envolvendo a apuração deste item, apontou que as autuantes não consideraram a nota fiscal nº 80176 (doc. 05), tendo considerado apenas as de nº 2207 e 2210, o que totaliza a entrada de três unidades e igual quantidade de saídas, não existindo, assim, qualquer omissão.

- **Mercadoria “CEL K62 BCO” – Código 524490**, onde também foi apontado omissão de saída de uma unidade, disse que as autuantes se equivocaram ao computar apenas a saída de um item da mercadoria através da nota fiscal nº 34261, quando, em verdade foram duas unidades, doc. 6, inexistindo a omissão indicada.

Acrescentou que, além disso, todas as notas fiscais relacionadas nas planilhas elaboradas pelas autuantes se encontram no Doc. 07 para crivo de Perícia Contábil por este órgão julgador, assinalando que a planilha completa/definitiva será anexada à defesa após o protocolo, em razão da quantidade de mercadorias questionadas na autuação, pugnando, assim, pela improcedência da infração 03.

Naquilo que se relaciona à infração 04, no valor de R\$ 2.202,02, atrelada a falta de recolhimento de ICMS a título de diferença de alíquota, assinalou que a acusação não merece prosperar, posto que os débitos foram regularmente escriturados e recolhidos pelo regime normal de apuração, conforme previsão no Art. 305, § 4º, inciso III, “a” do RICMS/BA.

Para efeito de corroborar seu posicionamento, tomou como exemplo o mês 01/20, onde foi exigido Difal no valor de R\$ 19,08, tendo sido apurado pela fiscalização o valor devido a título de difal na ordem de R\$ 97,46, valor lançado/recolhido R\$ 78,38, daí a diferença exigida.

Aduziu que tal diferença diz respeito à chamada base de cálculo dupla, instituída pela LC 190/2022 para fins de cálculo da Difal-Contribuinte, sendo que, a referida LC ao incluir o § 6º ao art. 13 da LC nº 87/96, estabeleceu duas bases de cálculo distintas para a apuração de operações interestaduais destinadas a consumidores finais contribuintes do imposto, tendo em vista que para o cálculo do ICMS-Difal-Contribuintes, deve-se fixar a base de cálculo do ICMS devido ao estado de origem, utilizando a alíquota interestadual e, depois, fixar uma segunda base de cálculo do ICMS devido ao estado de destino, utilizando a alíquota interna deste estado, conforme Art. 13, IX, “a” e “b”, e § 6º, I e II, da LC 87/96, mudanças estas que foram internalizadas pelo Estado da Bahia através da Lei nº 14.415/2021, indagando se a base de cálculo dupla somente foi implementada pela Lei Complementar nº 190/2022, de 05 de janeiro de 2022, como poderá incidir esta em operações cujo fato gerador ocorrera em 2020 e 2021.

Com estes argumentos asseverou que o ICMS-Difal fora regular e devidamente recolhido por sua parte, razão pela qual pugnou pela improcedência da infração 04.

Ao final requereu que o presente Auto de Infração seja julgado Improcedente, ou, *ad argumentandum*, NULO, protestando, ainda por todos os meios de provas permitidos em direito, bem como juntada posterior de provas, perícia e diligência fiscal-contábil.

Uma das autuantes apresentou Informação Fiscal, fls. 190 a 196, enfatizando, inicialmente, que os livros fiscais da empresa não precisam instruir o processo, visto que são elaborados e encaminhados à Secretaria da Fazenda mensalmente pelo próprio contribuinte, portanto não precisam ser encaminhados como prova documental dos lançamentos efetuados em auto de infração, como pleiteado pelo autuado, enquanto que cada contribuinte possui acesso direto e exclusivo a suas informações, das quais a fiscalização é apenas usuária para o trabalho de auditoria fiscal, qual seja, fazer o cruzamento e a análise dos dados constantes na escrita Fiscal Digital – EFD, com a documentação fiscal.

Ao adentrar ao mérito da autuação, se reportou à infração 01, sustentando que não há que refazer a escrituração fiscal do autuado pois os créditos reclamados na presente infração considerados indevidos e não deveriam ter sido aproveitados, foram extraídos do seu próprio livro Registro de Entradas e, conseqüentemente registrados no livro RAICMS.

No que tange a infração 02, disse que foram essencialmente três as mercadorias relacionadas nos demonstrativos confeccionados, que acompanham a autuação, onde se exige o imposto de operações tributadas porém, consideradas como não tributáveis, as quais são: *i*) mochilas, bolsas ou malas para notebooks (NCM 4202); *ii*) régua (NCM 9017) e *iii*) lápis grafite (NCM 9609), que não estão sujeitas ao regime de substituição tributária, de acordo com o Anexo 1, do RICMS/BA, conforme itens 12.5.0 – Maletas e pastas para documentos e artefatos semelhantes, e 12.5.1 - Baú, malas e maletas para viagem, ambos do grupo Papelaria.

Pontuou que a NCMs de régua 9017 e lápis grafite 9609, sequer constam no rol de itens do referido anexo, enquanto a NCM 4202 referente as mochilas/bolsas/malas para notebooks, embora constante do item Papelaria, do mesmo Anexo, encontra seu respaldo de mercadoria de tributação normal na descrição do item, conforme repetidamente fixados nos Pareceres DITRI nº 25041 de 03/10/2013 e 3443/2019, fls. 197 a 200.

Acrescentou que a fundamentação deste tratamento não ST é clara e reside tanto em suas NCM

como na legislação pertinente e, assim, estas mercadorias não poderiam ter sido vendidas sem tributação, pontuando, ainda, que seu trabalho possui atividade vinculada, estando limitado ao previamente estabelecido pela legislação vigente, e que não possui margem de escolha para apreciar tratamento tributário de um bem ou mercadoria dado por uma norma jurídica, como é o caso com os pareceres jurídicos da Diretoria de Tributação – DITRI.

Naquilo que se relaciona à infração 03, levantamento quantitativo de estoques, nos valores exigidos a título de omissão de saídas na ordem de R\$ 368,16 e R\$ 5.000,59, totalizando R\$ 5.368,75, para os exercícios de 2020 e 2021, respectivamente.

A este respeito disse que foi alegado pela defesa que deixaram de ser incluídas no levantamento fiscal algumas notas fiscais de saídas e outras de entradas, as quais, após examinadas, constatou que de fato não foram consideradas.

Em relação as notas fiscais de entradas nº 33000 e 33131, verificou que foram emitidas para ajuste de estoque, através do CFOP 1949 – Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada, disse que consta no campo informações complementares que são “*referente a diferença apurada entre o estoque físico e contábil que ora regularizamos*”, pontuando que, de fato, o CFOP 1949 não costuma ser selecionado no cálculo do estoque em virtude da sua utilização para outros fins não mercantis, o que justifica sua não inclusão à época da fiscalização.

Não obstante, asseverou que as referidas notas devem permanecer excluídas da análise, agora não mais por causa do código fiscal da operação, mas sim em função da sua suspeição, uma vez que uma nota fiscal de entrada emitida para o próprio contribuinte, para justificar contabilmente a existência física de uma mercadoria em seu estoque, não prova o real ingresso dessa mercadoria no seu estabelecimento, afirmando desconhecer respaldo legal para tal procedimento.

Por outro ângulo, disse que em relação às notas de saídas anteriormente não computadas, pontuou que foi refeito o cálculo do estoque a partir da sua inclusão, conforme exemplificados na planilha, que tiveram suas omissões zeradas, consoante *prints* de telas anexados às fls. 193 a 195.

Dessa forma, pontuou que para o exercício de 2022, houve uma redução significativa na quantidade das omissões encontrada e, conseqüentemente do valor lançado que passou de R\$ 5.368,75 de omissão de saídas para: *i*) exercício de 2020 sem alteração no valor lançado de R\$ 368,16 e *ii*) exercício de 2022 modificado para o valor de R\$ 987,29 referente a omissão de entradas, conforme novos demonstrativos anexados aos autos.

Por fim, naquilo que pertine à infração 04, no valor de R\$ 2.202,02, a título de exigência de diferença entre alíquotas, disse que os argumentos defensivos foram embasados na Lei Complementar nº 190/2022, que alterou a Lei Complementar nº 87/96, do que chamou de “*base de cálculo dupla*”, ou seja, bases de cálculo distintas para apuração de operações interestaduais, tendo ainda sido alegado pelo autuado que a LC 190/2022 só entrou em vigor em 05 de janeiro de 2022.

Apontou que a LC 190/2022 traz claramente em sua ementa que trata de operações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, enquanto que o autuado está inscrito na condição de contribuinte normal do ICMS, sendo que, desta forma, não é alcançado pelas alterações trazidas pela referida lei complementar, observando que este entendimento está refletido nos Acórdãos JF nº 0048-03/23 e CJF nº 0335-12/23, anexos.

O autuado se pronunciou acerca da Informação Fiscal, fls. 220 a 225, destacando que a apresentação desta manifestação se dá em face dos pareceres DITRI nº 3443/2019 e 25441/2013.

Neste sentido, se reportou exclusivamente a infração 02, relacionada a operações tributáveis consideradas como não tributáveis, citando que as autuantes insistiram em alegar que os produtos classificados na NCM 4202 somente serão submetidos ao ICMS-ST quando se tratarem de malas e pastas destinados à guarda de materiais escolares e documentos, e que produtos com destinação diversa receberiam o tratamento normal de tributação, tendo ainda afirmado que o regime de

substituição tributária nas operações internas possui maior alcance, motivo pelo qual as maletas e pastas para material escolar e documentos seriam incluídas no regime como ainda **macas** e maletas para viagem.

Considera que tais argumentos das autuantes não merecem prosperar, visto que, consoante afirmou já haver demonstrado, o CONFAZ, através do Convênio ICMS 92/15, determinou todas as NCM's que se submetem ao regime de substituição tributária, tabeladas em seu Anexo XX, onde, no campo em que trata de produtos de papelaria cita, além de outros, as NCM 4202 e 3926, descritos como *“maletas e pastas para documentos e de estudante e artefatos semelhantes”* e *“artigos de escritório e artigos escolares de plástico e outros materiais classificados nas posições 3901 a 4914, exceto estojos”*, os quais reproduziu, juntamente e por igual, o constante no Anexo 1 ao RICMS/BA, nos itens 12.4 e 12.5.0.

Com isso destacou que o próprio Estado, observando e respeitando o determinado pelo CONFAZ, determina que, entre outros, artigos de escritório, maletas e pastas para documentos deverão se submeter ao regime de substituição tributária.

Sustenta ser insofismável que bolsa para notebook (NCM 4202.12.20), mala para notebook (NCM 4202.19.00, 4202.12.20) e mochila para notebook (NCM 4202.92.00, 4202.12.20), além de pertencerem aos NCM 4202.1 e 4202.9, inseridos nos anexos mencionados, se enquadram perfeitamente como artigos de escritório, também descrito nas normas, se enquadrando, também, diferentemente do quanto alegado pelas autuantes, no conceito de maletas e pastas para documentos, porque há diversas bolsas/malas/mochilas no mercado que, além de destinarem seu uso para a guarda de notebook, também possuem o objetivo de guarda de documentos, apontando exemplos, fl. 223, pontuando, ainda, que os itens apontados pelas autuantes, que também inclui régua, lápis grafite e outros materiais escolares e de papelaria, estão devidamente sujeitos ao regime de substituição tributária.

Voltou a se reportar ao Regime Especial ao qual se encontra amparado, que determina o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas saídas internas de produtos de papelaria dispostos no Anexo XVIII do Convênio ICMS 142/18, razão pela qual, os produtos objetos da infração 02 se encontram devidamente amparados por Regime Especial que determina o recolhimento do ICMS por substituição tributária, motivo pelo qual tiveram seus imposto recolhido em operação anterior, não havendo, portanto, que se falar que as mercadorias deveriam constar como tributáveis.

Concluiu requerendo a Improcedência do Auto de Infração.

Uma das autuantes se pronunciou à fl. 262, citando que, como o autuado não apresentou prova documental que possa justificar a modificação do crédito lançado, confirmou todos os termos constantes na informação fiscal prestada.

VOTO

O autuado iniciou sua peça defensiva arguindo a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que o mesmo não foi acompanhado dos livros necessários a apuração do crédito tributário efetivo.

Trata-se de um argumento que não encontra qualquer respaldo na legislação tributária pertinente, especificamente no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA. Da análise das peças constitutivas destes autos se constata que foram atendidos todos os requisitos elencados pelo Art. 39 do referido Regulamento e, por igual, o Art. 142 do CTN.

Vejo que as quatro infrações elencadas pela autuação estão amparadas por demonstrativos analíticos e sintéticos, denominados Anexos I, II, III e IV, todos entregues ao autuado, que possibilitam os meios para o pleno exercício da defesa, o que afinal ocorreu. Ademais, tais dados foram extraídos da Escrita Fiscal Digital – EFD do autuado, por ele transmitidos a SEFAZ, aos

quais possui total acesso, sendo, portanto, totalmente desnecessário a juntada dos livros fiscais pleiteados pelo autuado, já que dispõe de todos os dados nele contidos.

Não acolho o pedido de nulidade do Auto de Infração.

No mérito, em relação a infração 01, no valor de R\$ 38.581,47, que trata de utilização de crédito fiscal em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, foi alegado pelo autuado que o mero registro na escrituração fiscal de um crédito não significa dizer que este foi necessariamente utilizado, tendo em vista que poderia ocorrer a escrituração de um crédito em um período que não teria imposto a recolher, em razão de créditos fiscais acumulados, ou seja, existência de saldo credor naquele período de apuração.

Vejo que se trata de um argumento sem qualquer sustentação fática. A uma, porque de acordo com a relação de DAES de pagamentos efetuados pelo autuado nos períodos objeto da autuação, fls. 23 e 24, em todos os mesmos apresentaram saldo devedor, com imposto a recolher. A duas, caso ocorresse alguma situação de existência de saldo credor em determinado mês abrangido pela autuação, deveria o autuado demonstrar se houve repercussão ou não naquele período de apuração ou em outro período, o que não foi feito pelo mesmo.

Desta maneira, considero o argumento defensivo como uma espécie de confissão da infração, a qual se encontra devidamente demonstrada, e, como o autuado não carrou aos autos, de forma objetiva, nada que possa desconstituir o lançamento, julgo a infração 01 subsistente.

Naquilo que pertine a infração 02, no valor de R\$ 21.818,43, relacionada a prática de operações tributáveis, consideradas como não tributáveis, a alegação defensiva é no sentido de que as mercadorias abarcadas pela autuação estão sujeitas ao regime de substituição tributária conforme regime especial que obteve neste sentido.

Desta forma, apontou os produtos considerados pelas autuantes como tributáveis: mochilas para notebook, maleta para notebook, conjunto de régua e lápis grafite max, conforme recorte da planilha elaborada pelas autuantes, afixada à fl. 129v.

Disse que o CONFAZ, por meio do Convênio ICMS 92/15, determina as NCMs que se submetem ao regime de substituição tributária, que em seu Anexo XX trata de produtos de papelaria, mencionando entre outros a NCM 3926.10.00 – artigos de escritório e artigos escolares, citando, ainda, no mesmo anexo, as NCM/SH 4202.1 e 4202.9 - maletas e pastas para documentos e de estudantes e artefatos semelhantes.

Citou, também, o Anexo 1 ao RICMS/BA, como produtos de papelaria as NCM 3926.1 – artigos de escritório e artigos escolares de plásticos, outros materiais de plásticos e outros materiais das posições 3901 a 914, exceto estojos, e as NCM/SH 4202.1 e 4202.9 - maletas e pastas para documentos e de estudantes e artefatos semelhantes.

Com esses argumentos asseverou que os produtos apontados na planilha das autuantes se enquadram como artigos de escritório e artigos escolares, portanto se tratam de produtos sujeitos a substituição tributária.

Tais argumentos foram refutados pelas autuantes que asseveraram que mochilas, bolsas ou malas para notebook, NCM 4202, régua NCM 9017 e lápis grafite NCM 9609 não estão sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme itens 12.5.0, NCMs 4202.1/4202.9 - maletas e pastas para documentos e de estudante e artefatos semelhantes e 12.5.1 NCMs 4202.1/4202.9 – baús, malas e maletas para viagem, do grupo papelaria.

Destacaram, ainda, que as NCM 9017 (régua) e 9609 (lápis grafite) sequer constam no rol de itens do referido Anexo, enquanto que a NCM 4202 – mochilas /bolsas/malas para notebooks, embora constante do item Papelaria do mesmo anexo, encontra seu respaldo de mercadoria de tributação normal, conforme, de forma repetida, se encontra fixado nos Pareceres DITRI nº 25041 de 03/10/2013 e 3343/2019, de 07/02/2019, fls. 197 a 200, asseverando, assim, que a fundamentação desse tratamento “*não ST*” é clara e reside tanto em suas NCM como na legislação pertinente, por isso

não poderiam ter sido vendidas sem tributação, o que foi refutado pelo autuado.

O Parecer 3443/2019, acima citado, dispõe: “*Ementa: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MOCHILAS E BOLSAS PARA NET BOOKS E NOTE BOOKS, NCMS 4202.1 e 4202.9. Não sujeição ao regime de substituição tributária nas operações internas. RICMS, art. 298, c/c Anexo I, item 12.5.0. Nas aquisições interestaduais, devida a Antecipação Parcial. Lei 7.014/96, art. 12-A.*”.

Desse Parecer colhe-se o seguinte excerto: “(...) *Conclui-se, portanto, que as operações de comercialização das mochilas, malas e bolsas citadas pela Consulente em sua inicial, específicas para o transporte de net books e notebooks e classificados nas posições NCM 42021900 e 42029900, devem sofrer tributação normal do imposto, tanto nas operações interestaduais como nas operações internas, na medida em que se destinam ao transporte dos referidos equipamentos. Assim sendo, nas aquisições interestaduais para comercialização, é devido do pagamento do ICMS Antecipação Parcial, da forme prevista na Lei nº 7.014/96, art. 12-A*” (...).”.

Isto posto, vejo que à luz de tudo quanto acima exposto, considero correta a exigência tributária na forma perpetrada pelas autuantes, posto que concordo com a fundamentação esposada pelas mesmas, acima posta, para efeito de manutenção do lançamento combatido, inclusive em relação aos itens NCM 9017 (régua) e 9609 (lápis grafite) que sequer constam no rol de itens do referido Anexo, até porque não existe comprovação nos autos pelo autuado de que, em relação aos produtos objetos da autuação, efetuou a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas saídas internas subsequentes, conforme destacado no Regime Especial que lhe fora concedido, razão pela qual e também com embasamento nos Pareceres DITRI supra mencionados, julgo subsistente a infração 02 no valor de R\$ 21.818,43.

No que diz respeito à infração 03, no valor de R\$ 5.368,75, relacionada a levantamento quantitativo de estoques, exercícios de 2020, valor lançado de R\$ 368,16, e exercício de 2022, no valor de R\$ 5.000,59, ambos a título de omissão de saídas de mercadorias, vejo que, em relação ao exercício de 2020 não existe controvérsia, cujo valor de R\$ 368,16 fica mantido.

Já em relação ao exercício de 2022, no valor de R\$ 5.000,59, foi alegado pelo autuado, falta de inclusão de algumas notas fiscais de entradas e de saídas pelas autuantes no levantamento fiscal, devidamente indicadas, que, após as análises julgadas necessárias, em sede de informação fiscal, foi acolhido, em parte, o argumento defensivo.

Entretanto, em relação as notas fiscais de entradas nºs 33000 e 33131, fls. 162 e 162v, emitidas, respectivamente em 29/04/2022 e 19/05/2022, disse que verificou que foram emitidas para ajuste de estoque, através do CFOP 1949 – Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada, disse que consta no campo informações complementares que são “*referente a diferença apurada entre o estoque físico e contábil que ora regularizamos*”, pontuando que, de fato, o CFOP 1949 não costuma ser selecionado no cálculo do estoque em virtude da sua utilização para outros fins não mercantis, o que justifica sua não inclusão à época da fiscalização.

Não obstante, asseverou que as referidas notas devem permanecer excluídas da análise, agora não mais por causa do código fiscal da operação, mas sim em função da sua suspeição, uma vez que uma nota fiscal de entrada emitida para o próprio contribuinte, para justificar contabilmente a existência física de uma mercadoria em seu estoque, não prova o real ingresso dessa mercadoria no seu estabelecimento, afirmando desconhecer respaldo legal para tal procedimento.

Por outro ângulo, disse que em relação às notas de saídas anteriormente não computadas, pontuou que foi refeito o cálculo do estoque a partir da inclusão das notas fiscais ausentes, conforme exemplificados na planilha, que tiveram suas omissões zeradas, consoante *prints* de telas anexados às fls. 193 a 195, com o que concordo.

Dessa forma, pontuou que para o exercício de 2022, houve uma redução significativa na quantidade das omissões encontrada e, conseqüentemente, no valor lançado na ordem de R\$ 5.368,75, a título de omissão de saídas para a seguinte configuração: *i)* exercício de 2020 sem

alteração no valor lançado de R\$ 368,16 e **ii)** exercício de 2022 modificado para o valor de **R\$ 987,29** referente a omissão de entradas; **R\$ 127,53** a título de responsabilidade própria e **R\$ 197,11** a título de ICMS normal, totalizando o novo valor de débito para o exercício de **2022** na ordem de **R\$ 1.311,93** de conforme novos demonstrativos anexados aos autos, fls. 202 a 208.

Da análise dos referidos documentos fiscais, concordo com a autuante em relação as reduções processadas no lançamento, enquanto que no que diz respeito as parcelas no valores de R\$ 987,29, R\$ 125,53 e R\$ 197,22, propostas para efeito modificação de omissão de saídas para omissão de entradas, exercício de 2022, referente as notas fiscais nº 33000 e 33131, emitidas nos meses de abril e maio/22, portanto, no curso normal do exercício, não aceita pela autuante, entendendo de forma diversa, primeiro porque reflete valores e quantidades de pequena monta, o que denota inexistência de má fé, e, sim, o cuidado do autuado na compatibilização entre os estoques físico e contábil, efetuado dentro do próprio exercício, e, em segundo lugar, as quantidades nelas consignadas repercutiram no levantamento fiscal em relação as saídas posteriores, e, consequentemente, no estoque final.

Assim, tendo em vista não ser necessário a realização da perícia suscitada pelo autuado, julgo parcialmente subsistente a infração 03, no valor de R\$ 368,16 referente ao exercício de 2020 e afasto a exigência integral referente ao exercício de 2022, no valor de R\$ 5.000,59, consignado na autuação.

Por fim, naquilo que concerne a infração 04, no valor de R\$ 2.202,02, por falta de recolhimento de ICMS-Difal, foi alegado pela defesa que a acusação não merece prosperar, posto que os débitos foram regularmente escriturados e recolhidos pelo regime normal de apuração, conforme previsão no Art. 305, § 4º, inciso III, “a” do RICMS/BA, apontando exemplo demonstrativo.

Aduziu que tal diferença diz respeito à chamada base de cálculo dupla, instituída pela LC 190/2022 para fins de cálculo da Difal-Contribuinte, sendo que, a referida LC ao incluir o § 6º ao art. 13 da LC nº 87/96, estabeleceu duas bases de cálculo distintas para a apuração de operações interestaduais destinadas a consumidores finais contribuintes do imposto, tendo em vista que para o cálculo do ICMS-Difal-Contribuintes, deve-se fixar a base de cálculo do ICMS devido ao estado de origem, utilizando a alíquota interestadual e, depois, fixar uma segunda base de cálculo do ICMS devido ao estado de destino, utilizando a alíquota interna deste estado, conforme Art. 13, IX, “a” e “b”, e § 6º, I e II, da LC 87/96, mudanças estas que foram internalizadas pelo Estado da Bahia através da Lei nº 14.415/2021, sustentando que como a base de cálculo dupla somente foi implementada pela Lei Complementar nº 190/2022, de 05 de janeiro de 2022, não poderá esta incidir em operações cujo fato gerador ocorrera em 2020 e 2021.

Por sua vez, a autuante autora da informação fiscal, pontuou que os argumentos defensivos foram embasados na Lei Complementar nº 190/2022, que alterou a Lei Complementar nº 87/96, do que chamou de “*base de cálculo dupla*”, ou seja, bases de cálculo distintas para apuração de operações interestaduais, tendo ainda sido alegado pelo autuado que a LC 190/2022 só entrou em vigor em 05 de janeiro de 2022, citando que a LC 190/2022 traz claramente em sua ementa que trata de operações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, enquanto que o autuado está inscrito na condição de contribuinte normal do ICMS, sendo que, desta forma, não é alcançado pelas alterações trazidas pela referida lei complementar, observando que este entendimento está refletido nos Acórdãos JF nº 0048-03/23 e CJF nº 0335-12/23.

Da análise dos argumentos acima delineados vejo que não assiste razão ao autuado. Isto porque, os cálculos encetados pelas autuantes atendem ao quanto previsto pela Lei nº 7.014/96 e, deste modo, devem ser mantidos, pois obedecem a previsão legal abaixo:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

(...)

XI - nas hipóteses do inciso XV do caput do art. 4º desta Lei:

Nota: A redação atual do inciso XI do caput do art. 17 foi dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de

31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21.

Redação anterior dada ao inciso “XI” do caput do art. 17 pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos de 01/01/16 a 30/12/21: “XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.”

Redação originária, efeitos até 31/12/15: “XI - nas hipóteses do inciso XV do art. 4º, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem.”

a) o valor da operação ou prestação no Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse Estado;

b) o valor da operação ou prestação no Estado de destino, para o cálculo do imposto devido a esse Estado.

(...)

§ 6º No caso da alínea “b” do inciso XI e do inciso XI-A do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual.

Nota: A redação atual do § 6º do art. 17 foi dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21.

Redação anterior dada ao § 6º do art. 17 pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos de 22/12/17 até 30/12/21: “§ 6º Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.”

Redação originária, efeitos até 21/12/17: “§ 6º Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto”.

Desta maneira, vejo que a exigência fiscal está ancorada e demonstrada na forma legal acima posta, não havendo que se cogitar irretroatividade da Lei nº 13.816/2017, ou seja, para determinação da base de cálculo a ser utilizada para fins de cálculo da DIFAL nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final (contribuinte ou não do imposto), deve-se incluir o ICMS total da operação, utilizando a alíquota interna vigente na UF de destino, conforme orientação contida no inciso XI, Art. 17 da Lei nº 7.014/96 (redação introduzida pela Lei nº 13.373/15), e, de acordo com essa regra, a DIFAL devida, é calculada sobre o valor total do documento fiscal, com o expurgo do ICMS da alíquota do estado de origem (contidos os acréscimos dispostos no § 1º do art. 13 da LC 87/96), e com tributação final no Estado da Bahia (imposto calculado por dentro, com aplicação da alíquota interna da UF de destino), procedimento este adotado, corretamente pelas autuantes.

Este, portanto, é entendimento prevalente na SEFAZ e neste órgão julgador administrativo que, repito, para determinação da BC a ser utilizada para fins de cálculo da DIFAL nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final, deve-se incluir o ICMS total da operação, utilizando a alíquota interna vigente na UF de destino, conforme orientação contida no inciso XI, Art. 17 da Lei nº 7.014/96, redação esta introduzida pela Lei nº 13.373/15. Com isso, de acordo com essa regra, a DIFAL devida passa a ser calculada sobre o valor total do documento fiscal e, com expurgo do ICMS da alíquota do estado de origem, com tributação final no Estado da Bahia, (imposto calculado por dentro), com aplicação da alíquota interna da UF de destino.

Isto posto não há porque se falar em irretroatividade da Lei nº 13.817/2017, porquanto, como já se posicionou a PGE/Profis, através de inúmeros Pareceres emitidos, “a norma alterada pela Lei nº 13.816/17 não trouxe qualquer majoração que implicasse num aumento da tributação, tratando-se de norma meramente interpretativa sobre a fórmula de cálculo da DIFAL, não havendo qualquer inovação, aplicando-se os efeitos do art. 106, I, do CTN.”.

Portanto, os cálculos encetados pelos autuantes atendem ao quanto previsto pela Lei nº 7.014/96 e, deste modo, devem ser mantidos, razão pela qual mantenho subsistente a infração 04 no valor de R\$ 2.202,02.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 62.970,08, sendo as infrações 01, 02 e 04 inteiramente procedentes e a infração 03 parcialmente subsistente no valor de R\$ 368,16.

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 279465.0007/23-2, lavrado contra CIL – COMÉRCIO DE INFORMÁTICA LTDA., devendo o autuado ser intimado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 62.970,08**, acrescido das multas de 60%, sobre R\$ 62.601,92 e de 100% sobre R\$ 368,16, previstas no art. 42, incisos VII, alínea “a”, II, alíneas “a” e “f” e III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de junho de 2025.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - JULGADOR