

**A. I. Nº** - 298958.0020/19-3  
**AUTUADO** - MERCANTIL RODRIGUES COMERCIAL LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSMAN FERREIRA CASAES  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 11/11/2020

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0182-03/20-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedado pela legislação utilizar crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. Os cálculos foram refeitos pelo autuante para excluir notas fiscais comprovadas pelo defendente, o débito ficou reduzido. b) MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. 2. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Operou-se a decadência em relação ao débito relativo até o mês de novembro de 2014, ficando reduzido o débito originalmente lançado. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA O ATIVO FIXO. b) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento. Infrações comprovadas. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Os cálculos foram refeitos para excluir as notas fiscais comprovadas pelo autuado. Indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

#### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 09/12/2019, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$104.825,83, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 01.02.06: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro, março e dezembro de 2014; e fevereiro de 2015. Valor do débito: R\$2.266,10. Multa de 60%.

Infração 02 – 01.02.26: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de novembro e dezembro de 2014. Valor do débito: R\$3.053,97. 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 2014 a dezembro de 2016. Valor do débito: R\$78.175,38. Multa de 60%.

Infração 04 – 03.02.02: Recolhimento efetuado a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2016. Valor do débito: R\$2.986,98. Multa de 60%.

Infração 05 – 06.01.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de maio e junho de 2014; março de 2015; julho a outubro de 2016. Valor do débito: R\$2.670,59. Multa de 60%.

Infração 06 – 06.02.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, abril, junho, setembro a novembro de 2014; janeiro, agosto e setembro de 2015; fevereiro a abril, junho a novembro de 2016. Valor do débito: R\$5.164,17. Multa de 60%.

Infração 07 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro, março, maio a dezembro de 2014; janeiro a dezembro de 2015; fevereiro a setembro, novembro e dezembro de 2016. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$4.709,73.

Infração 08 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2016. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$5.798,91.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 27 a 49 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa, faz uma síntese da autuação e suscita a decadência do direito de constituição dos créditos tributários anteriores a 16/12/2014.

Diz que o autuante deixou de observar que parte das exigências de todas as infrações do auto de infração estão extintas pela decadência, haja vista se referirem a fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos da data da ciência do lançamento.

Comenta que o fato gerador do ICMS encontra-se descrito pelo artigo 12, da Lei Complementar nº 87/1996, que regulamenta o imposto em âmbito nacional e dentre outras providências, estabelece a ocorrência do fato gerador com a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte. Ressalta que foi cientificado da lavratura do auto de infração em 16/12/2019, ou seja, há mais de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador das operações ocorridas até a data imediatamente anterior a 16/12/2014.

Frisa que o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional “CTN” estabelece o prazo decadencial de cinco anos para que o fisco efetue a homologação do lançamento, sendo que, se não o fizer, considerar-se-á homologada tacitamente a norma individual e concreta expedida pelo particular, extinguindo-se, portanto, o crédito tributário.

Afirma que estas considerações são importantes na medida em que, no caso em exame, se está diante de tributo sujeito ao chamado “lançamento por homologação”, em que o particular produz uma norma individual e concreta que deverá conter todos os elementos determinantes da obrigação tributária, a fim de tornar possível a cobrança da exação. Sobre o tema, menciona ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho e o art. 142 do CTN.

Alega que no presente caso, como visto, a teor do disposto no artigo 150, § 4º do CTN, na data em que o Fisco constituiu o crédito tributário, já não mais lhe assistia este direito, tendo em vista ter-se consubstanciado a decadência do direito de constituição do crédito tributário.

Diz que eventual interpretação diversa, apta a admitir que fosse efetuado lançamento de ofício depois de já ter o Fisco homologado tacitamente a norma individual e concreta expedida pelo particular e declarado extinto o crédito tributário, provocaria consequências de total insegurança jurídica. Reproduz ensinamentos de Hugo de Brito Machado e afirma que o termo *a quo* da contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação é a data da suposta ocorrência do fato gerador (ou seja, a data de saída das mercadorias do estabelecimento da Impugnante), como adverte Eurico Marcos Diniz de Santi.

Destaca que o Superior Tribunal de Justiça pacificou seu entendimento quanto à contagem do prazo decadencial de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, do CTN, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o contribuinte recolher parcialmente o imposto a ser homologado (fato este pacífico e incontestado, eis que já comprovado no decorrer do processo de fiscalização). Cita alguns dos julgamentos proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça a esse respeito.

Ressalta, ainda, que os Ministros do Superior Tribunal de Justiça consignaram, no Recurso Especial nº 973.733/SC, recurso representativo de controvérsia julgado na forma do artigo 543-C, CPC/1975 (correspondente ao artigo 1.036 do CPC/2015) e que originou a Súmula nº 555/STJ, que o prazo decadencial fixado pelo artigo 173 do CTN somente se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação quando não houver recolhimento antecipado do tributo.

Reproduz o entendimento sustentado pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia e conclui não resta qualquer dúvida que o prazo decadencial a ser aplicado no presente caso é o do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, considerando que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 16/12/2019, afirma que é forçoso reconhecer a ocorrência da extinção do crédito tributário relativo ao ICMS incidente sobre as operações realizadas até 16/12/2014, já que ultrapassado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, § 4º, CTN.

Quanto ao mérito, alega que em relação à Infração 01, além da extinção pela decadência de parte dos fatos geradores que consubstanciam esta infração, ao apurar o valor da exigência, o autuante deixou de observar que, em que pese as mercadorias estarem incluídas no regime da substituição tributária, foram novamente tributadas na operação de saída, conforme demonstra o relatório de vendas extraído dos ECFs – arquivo denominado “Vendas ECFs”, o qual consta na planilha denominada “Defesa infração 01” (Doc. 3).

Da análise do referido relatório, afirma que se depreende, inclusive, que o valor da tributação na saída é maior do que o valor de crédito aproveitado no período, o que demonstra a ausência de qualquer prejuízo ao Fisco. E muito pelo contrário, além do recolhimento do imposto por substituição tributária, houve nova tributação na saída. Por isso, entende que seria credor do Fisco nessa hipótese, sendo-lhe permitido requerer a restituição do tributo recolhido indevidamente – se ainda fosse possível ante o transcurso do prazo decadencial – conforme se verifica da tabela que elaborou.

Alega que não se pode negar que houve nova tributação das mercadorias incluídas no regime da substituição tributária na ocasião da saída, as quais anularam o crédito indevido. Se de um lado houve creditamento de mercadorias incluídas na substituição tributária e de outro houve nova tributação na saída, o crédito tomado fica anulado pelo débito da saída, não havendo qualquer prejuízo ao Fisco, que já recebeu o imposto através da sistemática da substituição tributária.

Afirma que se impõe no presente caso é a revisão da autuação em tela, para que, após a extinção pela decadência, sejam excluídas do lançamento fiscal as mercadorias que foram objeto de nova tributação nas operações de saída, de acordo com o relatório de vendas apresentado na planilha de defesa, que certamente culminará com a anulação da imposição fiscal.

Infração 02: Alega que ao apurar o valor da exigência, o autuante considerou no lançamento períodos já extintos pela decadência, conforme já foi explanado nas linhas acima. Sendo assim,

requer a revisão desta infração para a exclusão dos créditos extintos.

Infração 03: Alega que o autuante deixou de observar que grande parte do período autuado foi alcançado pela decadência, razão pela qual houve a extinção do crédito tributário, conforme já exposto na impugnação.

Também alega que foram consideradas na autuação mercadorias que fazem parte do regime de substituição tributária, as quais por óbvio, já tiveram o imposto recolhido anteriormente. As mercadorias que estão incluídas na substituição tributária e que são objeto da presente infração são iogurtes, malas e mochilas, biscoitos, salgadinhos industrializados, produtos de abate animal, bebidas alcoólicas e óleos minerais conforme disciplinado pelo Anexo 1, itens 21, 33.1 e 27.5, 33, 34, 35-A, 6.4 e 6.8 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, vigente à época dos fatos geradores. A descrição detalhada de cada item e o embasamento legal está contido na planilha “Defesa Infração 03”, do CD anexo a defesa (Doc. 03).

Alega, ainda, que além do equívoco quanto a tributação de operações com mercadorias incluídas no regime da substituição tributária, o autuante incluiu no levantamento fiscal operações de mera transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, o que está fora do campo de incidência do ICMS.

Afirma ser de clareza solar que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo não condiz com o fato gerador do ICMS previsto no ordenamento jurídico. Reproduz o artigo 155, inciso II, § 2º, inciso XII, alíneas “a” e “d”, da Constituição Federal. Diz que o ICMS é o imposto de competência estadual que gera o maior número de discussões a respeito de conflito de competência em matéria tributária, sendo causador de inúmeras guerras fiscais travadas entre os Estados membros da Federação.

Com o intuito de pacificar eventuais conflitos de competência em matéria tributária, o legislador constitucional, indicou o instrumento legal complementar como adequado para solucionar estes eventuais conflitos, bem como para estabelecer as normas gerais em matéria tributária.

Acrescenta que em matéria de ICMS, todos os Estados-Membros devem observar os referidos dispositivos constitucionais para editarem as respectivas leis estaduais. E ainda como forma de deferência à Carta Magna, é imperioso que os legisladores estaduais observem também os preceitos da já mencionada Lei Complementar nº 87/1996, norma geral no tocante ao ICMS.

Conclui que, analisando-se detidamente a materialidade apontada, observa-se que improcede a pretensão estatal, uma vez que, diante da ausência de translação da propriedade da mercadoria que se pretende tributar, se torna inquestionável a não ocorrência do fato gerador do ICMS, fato imprescindível para a constituição e cobrança do referido imposto.

Ressalta que, para a realização da circulação, necessário se faz a alteração da propriedade da mercadoria, uma vez que a circulação pressupõe que a mercadoria saia do poder da pessoa com quem está passando a ser detida por outrem, ou seja, deve ocorrer, imprescindivelmente, a transmissão da titularidade.

Nesse sentido, afirma que a simples remessa de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica constitui uma mera movimentação sem a transferência da titularidade exercida sobre o bem, isto é, constitui fato atípico ao ICMS, na medida em que a propriedade segue inalterada. Diz que tal entendimento encontra arrimo na Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça.

Diz que em razão do posicionamento pacífico do STJ quanto à matéria ora em análise, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia editou o Incidente de Uniformização nº 2016.169.506-0. Dessa forma, analisando-se o caso concreto, observa-se que a infração 03, constante do auto de infração lavrado pelo Estado da Bahia, refere-se a transferências de mercadorias realizadas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não sendo possível vislumbrar operação de circulação de mercadoria qualquer em tais hipóteses, eis que os bens remetidos às filiais

estiverem, a todo tempo, sob a titularidade exclusividade da mesma pessoa jurídica.

Conclui que ante a inoccorrência do fato gerador do ICMS, eis que o Estado da Bahia pretende, confessadamente, tributar operações de mera transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo, contrariando a Súmula STJ/166 e o entendimento de sua própria Procuradoria Geral do Estado, há de se reconhecer a impossibilidade de o Estado exigir o recolhimento do imposto em tais hipóteses e, por conseguinte, excluir o crédito tributário objeto da infração 03. Menciona o posicionamento jurisprudencial em casos semelhantes

Afirma ser assente na jurisprudência dos Tribunais Superiores o entendimento de que não configura fato gerador do ICMS a simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo uma vez que tais operações não revelam cunho mercantil. E, como não poderia ser de outra forma, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em diversas oportunidades, já aplicou o entendimento sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça acerca do tema.

Por fim, ressalta que a comprovação das alegações de defesa trazidas nesse tópico pode ser extraída dos dados contidos na planilha formato Excel gravada no CD anexo (Doc. 3 – arquivo denominado “Defesa Infração 03”).

Infrações 04, 05 e 06: Alega que ao apurar o valor da exigência, o autuante considerou no lançamento períodos já extintos pela decadência, conforme já foi explanado nas linhas acima. Sendo assim, requer a revisão da presente infração para a exclusão dos créditos extintos, na forma do artigo 156, inciso V, do CTN.

Infrações 07 e 08: Alega que além de o autuante ter considerado no lançamento períodos já extintos pela decadência, conforme já foi explanado nas linhas acima, também deixou de observar que diversas notas fiscais que consubstanciam a exigência fiscal foram devidamente escrituradas no livro Registro de Entradas do estabelecimento.

Diz que a comprovação da escrituração pode ser obtida através do exame do mencionado livro do período, cujos registros estão contidos na planilha contida no CD que acompanha a impugnação (Doc. 03).

Comenta sobre os princípios norteadores do Processo Administrativo Fiscal, mencionando o princípio da verdade material, alegando que o autuante cometeu diversos equívocos ao lavrar a autuação, na medida em que exige imposto sobre fatos geradores já fulminados pela decadência, e tenta tributar pelo regime normal itens que fazem parte da substituição tributária, deixando de observar notas fiscais devidamente escrituradas.

Assegura que esses aspectos serão facilmente solucionados se a Junta de Julgamento Fiscal converter o processo em diligência, determinando que o levantamento fiscal das infrações seja reanalisado de forma completa e objetiva.

E nem se diga que a conversão em diligência seja pedido extravagante, uma vez que o Processo Administrativo Fiscal é justamente o ambiente propício para investigação fiscal, visto que é justo nesse cenário que se aplica o princípio da verdade material. A ampla possibilidade de produção de provas na fase administrativa é o que alicerça a legitimação dos princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da verdade material.

Diz que o próprio órgão fazendário deve promover, de ofício, as investigações necessárias à elucidação da verdade material, para que a partir dela, seja possível prolatar uma decisão justa e coerente com a verdade. Ou seja, a prova deve ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte no Brasil.

Sendo assim, com os documentos que já constam nos autos, caso restem dúvidas na ocasião do julgamento quanto a necessidade de cancelamento da autuação, deve-se converter o julgamento

em diligência de modo a prestigiar os princípios norteadores do processo administrativo especialmente a ampla defesa e a busca da verdade material.

Afirma que nos termos do art. 137, I, 'a', do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99) e conforme demonstrado linhas acima, a realização de diligência fiscal se faz extremamente necessária para demonstração da improcedência do auto de infração.

Por todas as razões aqui expostas o Impugnante requer a realização de Diligência Fiscal, através de Auditor Fiscal integrante da ASTEC do CONSEF, com exame das planilhas constantes no CD anexo à presente defesa (Doc. 3), dos documentos que serão disponibilizados na fase da diligência bem como da resposta aos quesitos que serão formulados em momento oportuno.

Após a diligência, confirmadas as razões de fato e de direito que compõem as alegações de defesa aqui expostas, requer seja dado integral provimento à Impugnação, com o consequente cancelamento do auto de infração e da exigência nele contida, determinando-se, por consequência, o seu arquivamento.

O autuante presta informação fiscal às fls. 82 a 89 dos autos. Quanto à infração 01, diz que o autuado alegou que o Fisco deixou de observar que, em que pese as mercadorias estarem incluídas no regime da substituição tributária, foram novamente tributadas na operação de saída, ocorrendo nova tributação.

Após análise das planilhas de débito, informa que razão em parte cabe ao defendente, e comunica a exclusão de tais mercadorias das planilhas, remanescendo para esta Infração um crédito tributário em favor da Fazenda Pública do Estado da Bahia o montante de R\$ 574,19.

Infração 02: Para esta Infração, diz que o autuado alegou que a fiscalização considerou no lançamento períodos já extintos pela decadência, requerendo a revisão da presente infração para a exclusão dos créditos extintos.

Afirma que não assiste razão ao contribuinte evocar o prazo decadencial contado a partir do fato gerador, tendo em vista que o Autuado apurou o montante do imposto devido, efetuou o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente o Fisco verificou que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação. Assim, mantém para esta Infração a cobrança em seu montante integral.

Infração 03: Entende não caber ao defendente evocar o prazo decadencial, tendo em vista que o Autuado apurou o montante do imposto devido, efetuou o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente o Fisco verificou que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação. Pois utilizou créditos fiscais manifestamente ilegítimos, haja vista, que as saídas das mercadorias se deram sem débito do imposto, embora tais mercadorias sejam tributadas pelo ICMS normalmente.

Reproduz a alegação do autuado de que, na autuação existem mercadorias que fazem parte do regime da substituição tributária, e que estas já tiveram o imposto recolhido anteriormente, elencando uma série de mercadorias como iogurtes, malas e mochilas, biscoitos, salgados industrializados, produtos de abate animal, bebidas alcoólicas e óleos minerais conforme disciplinado pelo Anexo 1, itens 21, 33.1, 27.5, 33, 34, 35A, 6.4 e 6.8 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, e que o levantamento fiscal incluiu operações de mera transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Diz que reconhece como procedente em parte a assertiva do autuado de que algumas mercadorias que fazem parte da Substituição Tributária estão incluídas nas planilhas de débito. Informa a exclusão das mencionadas mercadorias das planilhas, e diz que a maioria das mercadorias que o defendente considera com enquadrada na Substituição Tributária, são, na verdade, mercadorias tributadas ou mercadorias que já saíram do regime da substituição tributária, conforme planilhas anexadas à informação fiscal em CD.

Também informa que não existem nas planilhas de débito, operações de mera transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica como afirma o autuado. Após as exclusões pertinentes, remanesce a cobrança de um crédito tributário em favor da Fazenda Pública do Estado da Bahia no monte de R\$ 77.002,43.

Infrações 04, 05 e 06: Diz que o defendente volta a arguir o prazo decadencial, e o autuante se posiciona contrário ao entendimento da defesa. Mantém a cobrança integral para estas Infrações.

Infração 07: Diz que o defendente persiste em abordar o prazo decadencial, e que diversas notas fiscais que consubstanciam a exigência fiscal foram devidamente escrituradas no livro Registro de Entradas do estabelecimento. Informa que razão em parte cabe ao autuado e que refez as planilhas com a exclusão das Notas Fiscais alegadas, remanescendo para esta infração, o montante de R\$ 3.701,51.

Infração 08: Ressalta a alegação defensiva de que foram considerados no levantamento fiscal, períodos já extintos pela decadência, e também alegou que diversas notas fiscais estão escrituradas no livro Registro de Entradas do estabelecimento. Informa que razão em parte cabe ao autuado, e que refez as planilhas com a exclusão das Notas Fiscais alegadas, remanescendo para esta infração o montante de R\$ 2.959,46.

Diante do acatamento parcial das alegações defensivas e efetuados os expurgos pertinentes constantes no PAF, correspondente ao refazimento do Demonstrativo de Débito, conclui que resta um crédito tributário no valor total de R\$ 98.113,30 (Noventa e oito mil cento e treze reais e trinta centavos) acrescidos dos consectários legais pertinentes.

À fl. 91 do PAF, o autuado foi intimado da informação fiscal e dos novos demonstrativos acostados aos autos pelo autuante, constando à fl. 92, “Recibo de Arquivos Eletrônicos”, e assinatura de preposto do contribuinte, comprovando o recebimento de cópia da mencionada informação fiscal e respectivos demonstrativos.

O defendente apresentou manifestação às fls. 95 a 102 do PAF. Diz que foi exposto na impugnação, que o autuante deixou de observar que parte das exigências de todas as infrações do auto de infração estão extintas pela decadência, haja vista se referirem a fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos da data da ciência do lançamento.

Repete a fundamentação do autuante para afastar a decadência e afirma que o Auditor Fiscal se limita a alegar que houve ocorrência de dolo, fraude ou simulação, sem trazer qualquer comprovação ou mesmo simples relato de fatos que teriam sido praticados com tal intuito pelo Contribuinte.

Destaca que no lançamento fiscal também não há qualquer comprovação ou mesmo qualquer simples menção à prática de dolo, fraude ou simulação nas operações do Contribuinte, não podendo o autuante vir agora, de forma rasa e leviana, acusá-lo de ter agido no intuito de lesar o Erário Público, simplesmente para justificar um lançamento claramente decaído pela inércia da Fiscalização.

Entende que não havendo comprovação de dolo, fraude ou simulação, é inquestionável a aplicação da regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, cujo preceito normativo determina a contagem do prazo a partir da data de ocorrência do fato gerador, o qual deve ser observado no caso presente. Sobre o tema, reproduz ensinamentos de Hugo de Brito Machado.

Também destaca que a justificativa utilizada pelo autuante para afastar a contagem do prazo decadencial pela norma do artigo 150, §4º do CTN é justamente a que atrai, de forma inquestionável, a aplicação de tal regra, uma vez que os requisitos são justamente a “apuração e o pagamento, ainda que parcial do tributo, com a posterior homologação tácita do Fisco”.

Diz que no caso em análise, já havia transcorrido o prazo de 5 anos contado do fato gerador das operações tributáveis, tendo ocorrida a homologação tácita do lançamento por homologação realizado pelo Contribuinte.

Menciona que o Superior Tribunal de Justiça pacificou seu entendimento quanto à contagem do prazo decadencial de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, do CTN, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o contribuinte recolher parcialmente o imposto a ser homologado (fato este pacífico e incontestado, eis que já comprovado no decorrer do processo de fiscalização). Cita alguns dos julgamentos proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça a esse respeito.

Ressalta, ainda, que os Ministros do Superior Tribunal de Justiça consignaram, no Recurso Especial nº 973.733/SC, recurso representativo de controvérsia julgado na forma do artigo 543-C, CPC/1975 (correspondente ao artigo 1.036 do CPC/2015) e que originou a Súmula nº 555/STJ, que o prazo decadencial fixado pelo artigo 173 do CTN somente se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação quando não houver recolhimento antecipado do tributo.

Dessa forma, considerando que foi intimado do Auto de Infração em 16/12/2019, diz ser forçoso reconhecer a ocorrência da extinção do crédito tributário relativo ao ICMS incidente sobre as operações realizadas até 16/12/2014, já que ultrapassado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, § 4º, CTN, relativamente às 8 infrações objeto do lançamento fiscal ora combatido.

Quanto à infração 01, diz que o autuante, ao analisar as razões de defesa, excluiu parte das mercadorias em que restou comprovada a nova tributação na saída, mantendo o valor autuado em R\$ 574,19.

Alega que o autuante deixou de excluir os períodos atingidos pela decadência e considerou apenas parcela das mercadorias tributadas em duplicidade. Sendo assim, o defendente reitera a improcedência integral da infração, requerendo, para tanto, nova análise do relatório de vendas extraído dos ECFs – arquivo denominado “Vendas ECFs, o qual consta na planilha denominada “Defesa infração 01”, que acompanhou a impugnação.

Infração 02: Registra que o autuante manifestou entendimento no sentido de afastar a extinção pela decadência pela suposta ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que conforme exposto no tópico acima, não foi comprovado ou mesmo alegado em qualquer momento no curso do procedimento de fiscalização, o que demonstra de forma cristalina a aplicação da norma do artigo 150, § 4º, do CTN.

Infração 03: O defendente pede a improcedência. Diz que as razões de defesa trouxeram, em breve síntese, os seguintes aspectos que demonstram a improcedência da autuação:

- a) Decadência dos fatos geradores ocorridos anteriormente aos cinco anos da intimação do lançamento;
- b) Tributação de produtos incluídos na Substituição Tributária;
- c) Não incidência do ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Quanto ao item “a”, diz que o autuante se limita a alegar que houve ocorrência de dolo, fraude ou simulação, sem trazer qualquer comprovação ou mesmo simples relato de fatos que teriam sido praticados naqueles intuitos.

No que tange ao item “b”, que se refere a produtos incluídos na substituição tributária, diz que o autuante acatou a defesa apenas quanto a algumas mercadorias, mantendo as demais. Todavia, a interpretação do Auditor Fiscal está equivocada, pois as mercadorias que foram mantidas no lançamento fiscal estão sim incluídas no rol da substituição tributária, devendo ser objeto de nova análise em diligência a ser determinada para esse fim.

Por fim, com relação ao item “c”, que trata da não incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, afirma que o autuante se limitou a dizer *que não existem nas planilhas de débito operações de mera transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica*.



Afirma que, mais uma vez, incorreu em erro o autuante, pois há no relatório de levantamento fiscal operações de transferências para a mesma pessoa jurídica, as quais foram realizadas nos meses de fevereiro e agosto de 2016, sob o código CFOP 5409.

Dessa forma, diz ser imperiosa a necessidade de nova análise dos relatórios de lançamento e dos documentos acostados à defesa, para que sejam excluídas tais operações da imposição fiscal.

Infrações 04, 05 e 06: Diz que o autuante manifestou entendimento no sentido de afastar a extinção pela decadência pela suposta ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que não foi comprovado ou mesmo alegado em qualquer momento no curso do procedimento de fiscalização, o que demonstra de forma cristalina a aplicação da norma do artigo 150, § 4º, do CTN.

Infrações 07 e 08: Ressalta que o autuante acatou parcialmente as razões de defesa, mas deixou de considerar os períodos atingidos pela decadência. PPor essa razão, o impugnante requer nova análise da infração, para que sejam excluídos os períodos extintos pela decadência.

PPor todas as razões expostas, o defendente reitera suas razões de defesa com relação à extinção pela decadência de parte de todas as infrações objeto do auto de infração e requer sejam novamente revisadas pela Fiscalização a planilha acostada à defesa relativa à infração 03, ante a improcedência das acusações fiscais.

PPor fim, requer que ao final seja julgado improcedente o presente auto de infração.

## VOTO

O defendente alegou que o autuante deixou de observar que parte das exigências de todas as infrações do presente auto de infração estão extintas pela decadência, haja vista se referirem a fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos da data da ciência do lançamento, e menciona o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

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 PPública 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.

PPor outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, *“o direito de a Fazenda PPública 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 de decadência para o lançamento da diferença, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I.
3. Débito declarado com efetivação de pagamento parcial: o contribuinte apura o imposto e antecipa o pagamento parcial do montante devido (e declarado), ensejando a aplicação igualmente do § 4º, do art. 150 do CTN.
4. Débito declarado e não pago: neste caso, deve ser aplicada a previsão do § 4º, do art. 150 do CTN. A interpretação é de que a declaração do débito, pelo contribuinte, representa confissão de dívida apta a constituir o crédito tributário.
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.

Vale ressaltar, que conforme Súmula nº 12 deste CONSEF, “*Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração*”.

As infrações 01 a 04 se referem a ICMS lançado pelo contribuinte em livros fiscais, e o consequente recolhimento a menos do tributo. Neste caso, houve débito declarado com efetivação de pagamento parcial, o que enseja aplicação do § 4º, do art. 150 do CTN.

Nestes itens do presente Auto de Infração, constam os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2014, e o Auto de Infração foi lavrado em 09/12/2019, tendo como data de ciência 16/12/2019, (fl. 8 do PAF). Neste caso, os fatos geradores ocorridos entre janeiro e novembro de 2014 foram atingidos pela decadência, de forma que os créditos tributários lançados nestes meses, ficam extintos, consoante a regra do art. 156, inciso V do CTN (infrações 01 a 04).

Quanto ao argumento do autuante de que houve dolo, fraude ou simulação, observo que é necessário estar caracterizado nos autos o elemento subjetivo, que não pode ser presumido, devendo ficar demonstrado e comprovado. No caso em exame, o autuante não indicou no presente PAF o registro de fatos que comprovem a existência dos referidos elementos para caracterizar a existência de dolo, fraude ou simulação.

Considerando que no levantamento fiscal correspondente às infrações 05 a 08 foi apurado imposto não declarado e não pago, e nota fiscal não registrada, 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.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, “a” e “b” do RPAF-BA/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 aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

Quanto ao mérito, a Infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro, março a dezembro de 2014; e fevereiro de 2015.

O defendente alegou que o autuante deixou de observar que, em que pese as mercadorias estarem incluídas no regime da substituição tributária, foram novamente tributadas na operação de saída, conforme demonstra o relatório de vendas extraído dos ECFs.

Na informação fiscal, após análise das planilhas de débito, o autuante informou que razão em parte cabe ao defendente, e que excluiu tais mercadorias das planilhas, remanescendo para esta Infração o montante de R\$ 574,19.

Considerando a aplicação do § 4º, do art. 150 do CTN, operou-se a decadência em relação ao débito relativo aos meses de janeiro a novembro de 2014, ficando reduzido o débito originalmente lançado para R\$168,00, relativamente aos meses de dezembro de 2014, (R\$27,87), e fevereiro de 2015, (R\$140,13), conforme demonstrativo do autuante à fl. 90 dos autos. Infração subsistente em parte.

Infração 02: utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes, beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de novembro e dezembro de 2014.

O defendente alegou que ao apurar o valor da exigência, o autuante considerou no lançamento períodos já extintos pela decadência, conforme explanado no tópico III da impugnação. Sendo assim, requereu a revisão desta infração para a exclusão dos créditos extintos.

Considerando a aplicação do § 4º, do art. 150 do CTN, operou-se a decadência em relação ao débito relativo ao mês de novembro de 2014, ficando reduzido o débito originalmente lançado para R\$1.643,97, relativamente ao mês de dezembro de 2014, conforme demonstrativo de débito originalmente elaborado pelo autuante. Infração subsistente em parte.

Infração 03: falta de recolhimento do ICMS, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2016.

O defendente alegou que foram consideradas na autuação mercadorias que fazem parte do regime de substituição tributária, e que o autuante incluiu no levantamento fiscal operações de mera transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, o que está fora do campo de incidência do ICMS.

Na informação fiscal, o autuante reconhece como procedente a assertiva do autuado, de que algumas mercadorias fazem parte da Substituição Tributária. Informou a exclusão das mencionadas mercadorias do levantamento fiscal, conforme planilhas anexadas à informação fiscal em CD, e disse que não existem nas planilhas de débito, operações de transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica como afirma o autuado. Após as exclusões pertinentes, remanesce a cobrança de um crédito tributário em favor da Fazenda Pública do Estado da Bahia, no monte de R\$ 77.002,43.

Em relação às mercadorias da substituição tributária, o defendente alegou em sua manifestação, que foram mantidas no lançamento fiscal mercadorias que estão sim, incluídas no rol da substituição tributária, mas não apontou objetivamente quais as mercadorias e respectivas notas fiscais.

Quanto à alegação de que houve transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, na manifestação apresentada após a informação fiscal, o defendente afirmou que há no relatório de levantamento fiscal operações de transferências para a mesma pessoa jurídica, as quais foram realizadas nos meses de fevereiro e agosto de 2016, sob o código CFOP 5409.

Analisando o demonstrativo do autuante à fl. 90 do PAF, constatei que, efetivamente, se encontram no dia 27/02/2016 a NF-e 17005, com o débito apurado no valor de R\$25,32, e a NF-e 17.008, com débito de imposto no valor de R\$7,76, totalizando R\$33,08. No mês de agosto consta a NF-e nº 20.041, de 17/08/2016, e o débito do imposto apurado foi no valor de R\$933,03.

São notas fiscais referentes a operações de transferências internas entre estabelecimentos da mesma empresa, ou seja, operações de transferências dentro do Estado da Bahia. Considerando que as operações internas de transferências não são mais tributadas pelo ICMS, conforme entendimento consolidado no Incidente de Uniformização PGE (Procuradoria Geral do Estado da Bahia), nº 2016.169506-0, e Súmula do CONSEF Nº 08, aplicando o filtro na planilha EXCEL,

constante do CD (mídia digital) anexada à fl. 90 dos autos, remanesce neste item da autuação, após a exclusão dessa cobrança, as operações cujos documentos fiscais foram emitidos para transferências internas, FEVEREIRO/2016 = R\$1.094,80 e AGOSTO/2016 = R\$947,81. Total do débito em 2016: R\$21.301,85.

Considerando a aplicação do § 4º, do art. 150 do CTN, operou-se a decadência em relação aos débitos até o mês de novembro de 2014, ficando reduzido o débito originalmente lançado para R\$63.056,63, relativamente ao mês de dezembro de 2014; exercícios de 2015 e 2016, demonstrativo do autuante à fl. 90 dos autos, com a exclusão das operações de transferências internas no exercício de 2016. Infração subsistente em parte.

Infração 04: recolhimento efetuado a menos em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2016.

O defendente alegou que ao apurar o valor da exigência, o autuante considerou no lançamento períodos já extintos pela decadência, conforme explanado no tópico III da defesa. Sendo assim, requereu a revisão da presente infração para a exclusão dos créditos extintos, na forma do artigo 156, inciso V do CTN.

Considerando a aplicação do § 4º, do art. 150 do CTN, operou-se a decadência em relação aos débitos até o mês de novembro de 2014, ficando reduzido o débito originalmente lançado para R\$2.235,05, relativamente ao mês de dezembro de 2014, e exercícios de 2015 e 2016, conforme demonstrativo de débito originalmente elaborado no levantamento fiscal. Infração subsistente em parte

Infração 05: falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de maio e junho de 2014; março de 2015; julho a outubro de 2016.

Infração 06: falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, abril, junho, setembro a novembro de 2014; janeiro, agosto e setembro de 2015; fevereiro a abril, junho a novembro de 2016.

É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento.

O autuado alegou que ao apurar os valores das exigências fiscais, o autuante considerou em seu levantamento, períodos já extintos pela decadência, conforme foi explanado no tópico III da defesa. Requereu a revisão destas infrações para a exclusão dos créditos extintos, na forma do artigo 156, inciso V do CTN.

Conforme já mencionado neste voto, no levantamento fiscal correspondente às infrações 05 a 06, foi apurado 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, ou seja, “*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*”. Dessa forma, não se operou a decadência quanto a estas duas infrações. Mantidas as exigências fiscais.

Infração 07: deu entrada no estabelecimento, de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro, março, maio a dezembro de 2014; janeiro a dezembro de 2015; fevereiro a setembro, novembro e dezembro de 2016. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$4.709,73.

Infração 08: deu entrada no estabelecimento, de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2016. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$5.798,91.

O defendente alegou que o autuante deixou de observar que diversas notas fiscais que consubstanciam a exigência fiscal, foram devidamente escrituradas no livro Registro de Entradas do estabelecimento, e a escrituração pode ser obtida através do exame do mencionado livro do período, cujos registros estão contidos na planilha contida no CD que acompanha a impugnação (Doc. 03).

Na informação fiscal, o autuante reconheceu que razão em parte cabe ao autuado, e refez as planilhas com a exclusão das Notas Fiscais alegadas, remanescendo para a infração 07, o montante de R\$ 3.701,51. Para a infração 08, disse que remanesce o débito de R\$ 2.959,46.

Observo que à fl. 91 do PAF, o autuado foi intimado da informação fiscal e dos novos demonstrativos acostados aos autos pelo autuante, constando à fl. 92, "Recibo de Arquivos Eletrônicos", com assinatura de preposto do contribuinte, comprovando o recebimento de cópia da mencionada informação fiscal e respectivos demonstrativos.

Acato as informações do autuante e concluo pela subsistência parcial das infrações 07 e 08, de acordo com os demonstrativos constante na mídia CD à fl. 90 do PAF.

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

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE	168,00	-
02	PROCEDENTE EM PARTE	1.643,97	-
03	PROCEDENTE EM PARTE	62.056,63	-
04	PROCEDENTE EM PARTE	2.235,05	-
05	PROCEDENTE	2.670,59	-
06	PROCEDENTE	5.164,17	-
07	PROCEDENTE EM PARTE		3.701,54
08	PROCEDENTE EM PARTE		2.959,46
<b>TOTAL</b>	-	<b>73.938,41</b>	<b>6.661,00</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298958.0020/19-3**, lavrado contra **MERCANTIL RODRIGUES COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$73.938,41**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas "a" e "f", e inciso VII, "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor total de **R\$6.661,00**, prevista no art. 42, inciso IX da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 17 de setembro de 2020

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA