

PROCESSO - A. I. N° 140780.0002/19-7
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - OLDESA ÓLEO DE DENDÊ LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF nº 0236-02/21-VD
ORIGEM - REC DAT NORTE / INFRAZ RECÔNCAVO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21/09/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0230-11/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Acusação fiscal elidida mediante apresentação de elementos de prova em conformidade com o art. 123, § 5º do RPAF, e acolhidos pelo Autuante. Infração insubstancial. **b)** DOCUMENTO FALSO E/OU INIDÔNEO. Sendo o destinatário contribuinte inscrito, devolução de mercadoria adquirida deve ocorrer com emissão de documento fiscal do destinatário/adquirente e não com mesmo documento do remetente. Inidoneidade reconhecida (Lei nº 7014/96: Art. 44, II, “a” e “c”). Valor reduzido por reconhecimento de extinção parcial por decadência. Infração parcialmente subsistente. **c)** CRÉDITO PRESUMIDO. VEDAÇÃO DO IMPOSTO RELATIVO À AQUISIÇÃO REAL OU SIMBÓLICA DE MERCADORIAS OU SERVIÇOS TOMADOS. Não constatado uso do crédito fiscal na EFD. Infração insubstancial. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Observando tratar-se de apenas uma operação interna de venda tributável sob alíquota de 17%, e considerando que, de fato, a NF-e complementar não representa nova operação de venda tributável, sobre esse contradiório é de se constatar apenas uma incidência tributária sob a operação de venda, cuja base de cálculo é R\$31.657,50 e ICMS devido de R\$5.381,78. Infração parcialmente subsistente. 3. RECOLHIMENTO A MENOS. ALÍQUOTA DIVERSA. SAÍDAS DE MERCADORIAS ESCRITURADAS POR SUBSTITUIÇÃO. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. **a)** PRODUTOS SABÃO E ÓLEO DE DENDÊ. NÃO TEM DIREITO A REDUÇÃO. Valor reduzido em face de direito a crédito presumido previsto no art. 270, VI do RICMS-BA e extinção parcial por incidência de decadência pela Regra Especial contida no art. 150, § 4º do CTN. Infração parcialmente subsistente. **b)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS INTERNAS DESTINADAS A ME E EPP. NÃO CONCESSÃO DO DESCONTO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. Infração 10 subsistente em parte. Valor reduzido em face de direito a crédito presumido previsto no art. 270, VI do RICMS-BA e extinção parcial por incidência de decadência pela Regra Especial contida no art. 150, § 4º do CTN. Infração parcialmente subsistente. **c)** DESCONTO DADO PARA ME INFERIOR AO ESTABELECIDO NA LEGISLAÇÃO. Infração 11 subsistente em parte. Valor reduzido em face de direito a crédito presumido previsto no art. 270,

VI, do RICMS-BA Infração parcialmente subsistente. **d)** ERRO NA DESTERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. SAÍDAS DE MERCADORIAS ESCRITURADAS. NÃO INCLUSÃO DE VALOR DO FRETE. Acusação fiscal elidida mediante comprovação de emissão de NF complementar. Infração insubstiente. **e)** VENDA DE MERCADORIAS A NÃO CONTRIBUINTES DO IMPOSTO. UTILIZAÇÃO ERRÔNEA DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL. Infração 13 subsistente em parte. Valor reduzido em face de direito a crédito presumido previsto no art. 270, VI do RICMS-BA e extinção parcial por incidência de decadência pela Regra Especial contida no art. 150, § 4 do CTN. Infração parcialmente subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício interposto em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0236-02/21VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/06/2019, para reclamar ICMS no valor histórico de R\$343.969,81 em decorrência das seguintes infrações, objeto do recurso:

INFRAÇÃO 1 (01.02.02) – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Aquisição de rolamento através da NFe nº 3225 de 30/08/2014, referente a agosto de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 153,54, acrescido de multa de 60%, prevista no inciso VII, “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 2 (01.02.11) – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a documento(s) fiscal(is) falso (s), ou inidôneo(s). EFD - Livro de Entrada = Diversas NFe de Saídas lançadas na entrada, referente a janeiro, julho e novembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 57.603,36, acrescido de multa de 60%, prevista no inciso VII, “a”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 5 (01.02.84) – Utilização indevida crédito fiscal de ICMS, em decorrência da utilização de crédito presumido com vedação de créditos do imposto relativos à aquisição ou entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento e aos serviços tomados, vinculados às saídas com crédito presumido. Uso indevido de crédito fiscal nas aquisições de embalagens para óleo de dendê concomitante com o uso do crédito presumido de 80%, referente a fevereiro a maio, julho a setembro, novembro e dezembro de 2014, janeiro, março, maio, julho, setembro, novembro e dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 36.393,40, acrescido de multa de 60%, prevista no inciso VII, “a”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 7 (02.01.03) – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Efetuou saída de mercadorias tributadas mediante as NFe nº 22549 de 15/08/2014 e NFe nº 22665 de 01/09/2014 com lançamento de não tributadas, referente a agosto e setembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 7.597,80, acrescido de multa de 60%, prevista no inciso II, “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 8 (03.02.02) – Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Erro na aplicação da alíquota (CFOP x UF) nas saídas de produtos da substituição tributária - sabão e óleo de dendê que não tem direito à redução de alíquota, sem conceder e sem destacar o desconto previsto na legislação vigente, referente a janeiro a abril, junho, julho, setembro a novembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 31.417,61, acrescido de multa de 60%, prevista no inciso II, “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 10 (03.02.02) – Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas quando aplicou a alíquota de 7% nas operações de saídas internas destinadas a microempresas e empresas de pequeno porte, sem conceder e sem destacar o desconto previsto na legislação vigente, referente a janeiro a dezembro de 2014, fevereiro a junho, agosto a outubro e dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 93.042,99, acrescido de multa de 60%, prevista no inciso II, “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 11 (03.02.02) – Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Aplicação de alíquota reduzida para microempresa cujo desconto foi inferior ao estabelecido na legislação, referente a novembro de 2014, janeiro a março, julho a outubro e dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 918,82, acrescido de multa de 60%, prevista no inciso II, “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 12 (03.02.05) – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Deixou de incluir na base de cálculo o valor do frete nas NFe nº 20424 de 20/02/2014 e 24.811 de 15/04/2015, referente a fevereiro de 2014 e abril de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.026,53, acrescido de multa de 60%, prevista no inciso II, “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 13 (03.02.07) – Recolheu a menor ICMS em razão de venda de mercadorias a não contribuintes do imposto, localizados em outra unidade da federação, utilizando alíquota interestadual. Utilizou a alíquota de 12% em vez de 17% nas saídas para não contribuintes de outros estados, referente a janeiro e fevereiro, abril a dezembro de 2014, janeiro, março a maio, julho e outubro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 10.272,75, acrescido de multa de 60%, prevista no inciso II, “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 07/12/2021 (fls. 514/541) e decidiu pela Procedência em Parte do presente lançamento, em decisão unânime. O Acórdão foi fundamentado nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO:

Como acima relatado, o presente Auto de Infração conduz 18 (dezoito) infrações pelas quais, originalmente, exige o valor de R\$ 343.969,81.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documentos/recibos de fls. 05-v, 09-v, 11, 12, 14, 21, 24, 25, 28, 30, 31, 32, 35, 41, 42, 47, 48, 56, 57, 67, 68, 80, 81, 83, 84, 85, 86, 88, 89, 90, 91, 93, 94, 98, 99, 102, 103, 105, 106, 107, 120, 121122, 139, 140, 143, 144, 146, 147, 149, 150, 156, 157 e 445, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§ , 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 06-157, 407-444 e CD de fls. 508); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Tendo em vista o expresso reconhecimento de cometimento pelo Impugnante, as Infrações 04, 06, 09, 14, 15, 16, 17 e 18 não integram a lide carreada nos autos.

Quando necessária à formação do convencimento dos julgadores, diligência foi deferida e efetuada.

Trata-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN):

Art. 150. 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.

...
§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

Para o presente caso, existem duas preliminares arguidas: a) nulidade do AI por falta de intimação por escrito, conforme dispõe o art. 26, III, do RPAF; b) decadência parcial do crédito tributário em constituição pelo AI.

Tendo em vista que à fl. 443 consta a Intimação Fiscal nos termos do art. 26, III, do RPAF, enviada via DT-e ao contribuinte autuado em 16/04/2019, que a lei em 30/04/2019, afasta a nulidade arguida nesse sentido.

Quanto à decadência do direito de constituição do crédito pelo sujeito ativo, conforme reprodução abaixo, duas são as regras de contagem de prazo previstas no CTN: a) Regra Especial prevista para tributos sujeitos a lançamento por homologação (Art. 150, § 4º), que o sujeito passivo alega aplicável ao caso; b) Regra Geral aplicável a qualquer tributo (Art. 173, I), que a Autoridade Fiscal autuante entende aplicável ao caso em juízo de revisão administrativa neste órgão judicante.

Art. 150...

...

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

...

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Pois bem, nas infrações contidas e objeto de lide do AI existem ocorrências no exercício 2014. Assim, a questão preliminar há que ser, também, primeiramente enfrentada.

Instalado tal conflito interpretativo, sua resposta há de começar por definir qual é o objeto da homologação pela Administração. Nesse sentido, a doutrina se divide entre os que entendem ser apenas o pagamento (por todos: COÊLHO, Sacha Calmon Navarra. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 684 em que diz: "lançamento é ato pleno de conteúdo. A homologação é mera acordânciaria relativa a ato de terceiro, no caso o contribuinte, de natureza satisfativa, i.e., pagamento. Por isso, o § 1º diz que o pagamento 'extingue' o crédito, mas sob a 'condição resolutória' de ulterior 'homologação do lançamento'. Que lançamento? O que a Fazenda homologa é o pagamento. Esta homologação equivaleria a um lançamento, segundo o dizer do CTN. O pagamento fica em suspenso, não produz efeitos, salvo se ocorrer homologação expressa"), e os que entendem ser toda a atividade prévia exercida pelo obrigado tributário (por todos: BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 444-445).

Com todo respeito à primeira, sigo a segunda corrente doutrinária, pois, da leitura do art. 150, caput, CTN, pode-se inferir que a autoridade administrativa, no "lançamento por homologação", tem competência para homologar a atividade exercida pelo sujeito passivo (inclusive a de pagamento). É o que o legislador nos assegura interpretar firmando que a "autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa". Portanto, repito, entendo que o objeto da homologação é a atividade do sujeito passivo, até porque o legislador utiliza o pronome "a" na locução "expressamente a homologa", referindo-se à atividade, e não o pronome "o", que poderia se referir ao pagamento.

Nesse sentido, para o ICMS da Bahia, observo que o artigo 107-A do COTEB que dispunha como "dies a quo" da contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento tributário poderia ter sido efetuado para qualquer situação, independentemente da conduta do contribuinte, foi revogado pela Lei 13.199, de 28/11/2014, fundamentalmente, por força da Súmula Vinculante (SV) nº 08, de 12 de junho de 2008 do STF, que afastou a possibilidade de regulação desse instituto do direito em outra legislação que não seja Lei Complementar à Constituição Federal.

Em âmbito nacional, como regra geral o CTN regula o prazo decadencial no art. 173 dispondo que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Ocorre que para o lançamento por homologação, que se dá quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o § 4º do artigo 150 do CTN dispõe que, se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Expirando-se 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. Esta regra decadencial, tida pela doutrina como "especial" se aplica ao ICMS nas regulares antecipações feitas pelo contribuinte.

Como havia divergentes interpretações entre os julgamentos do CONSEF e a jurisprudência dos órgãos superiores do Poder Judiciário baiano e nacional, a Procuradoria Geral do Estado, órgão de assessoramento jurídico do Estado, competente para formar, em última instância a jurisprudência administrativa do Estado (Constituição Estadual: Art. 140; Regimento Interno da PGE: Art. 2º, incisos I, V e XXI) foi instada a pronunciar acerca do tema. Por consequência, a PGE enunciou o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, abaixo transscrito, consolidando a jurisprudência administrativa acerca da decadência com relação ao ICMS.

Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0

Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Ressalva: O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Nota 2: As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação. (grifos meus)

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

Observando que, sem esgotar o tema, o parecer PGE se limita a orientar o proceder do fisco baiano oferecendo alguns exemplos para aplicação das regras de contagem do prazo, para o crédito tributário decorrente de lançamento de ofício – que pode ocorrer em todos os tributos, e que é o caso -, a maior doutrina brasileira entende que sua constituição se completa com a ciência do devedor acerca da exigência tributária, pois, esta lhe possibilita conhecer as condições em que deve adimplir a dívida, bem como exercer seu direito de contestá-la.

Nesse caso, havendo declaração e pagamento do valor mensal que o contribuinte apura, a publicidade e a constituição do crédito ocorre com a confissão da existência da obrigação tributária. Esta confissão é explicitada e primeiramente valorada pelo próprio contribuinte na sua escrituração fiscal (EFD), cujo fiel espelho passa ao fisco informando a apuração periódica do imposto, inclusive declarando valores, por exemplo, na Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, hoje DMA, entregues.

Assim, quando o imposto é apurado, ainda que declarado ao ente tributante, mas não é recolhido, a jurisprudência não só é firme que a contagem do prazo ocorre pela regra do art. 173, I, do CTN, como entende configurar crime contra a ordem tributária (HC 442494 SC 2018/0068488-5, DJ 03/04/2018, Relator Ministro Rogerio Schietti Cruz). Portanto, situação que se inclui na norma de exceção contida na parte final do § 4º, do art. 150 do CTN.

Nesse caso, ainda que o ente tributante tenha 5 (cinco anos) para cobrar o valor declarado, nem mesmo há necessidade de constituição do crédito fiscal por lançamento de ofício, podendo ser diretamente inscrito na Dívida Ativa (RPAF: Art. 54-A).

No caso concreto, é de se entender que os valores pagos pelo sujeito passivo antes da autuação estão sendo homologados, o que não implica em homologação de todos os procedimentos prévios a cargo do contribuinte, tampouco de que todo imposto incidente sobre todas as reais operações foram pagos. Portanto, quanto à parte declarada e paga pelo sujeito passivo, corretamente reconheço incidir a regra especial de contagem do prazo decadencial exposta no CTN (art. 150, § 4º) que é a regra especial aplicada aos tributos sujeitos originalmente ao lançamento por homologação.

Sem embargo, para tais tributos – como é o caso do ICMS – com a locução “salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”, no § 4º, o legislador foi bastante claro para a aplicação excepcional da regra geral de contagem de prazo contida no CTN (art. 173, I), e é a isto que se refere o último parágrafo da parte da Nota 2 do **Incidente de Uniformização n° PGE 2016.194710-0**, que aqui não se faz demais repetir:

Revela-se, portanto, a **importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial**. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação. (grifei)

Pois bem, tratando de fato gerador com período de apuração mensal, a primeira observação a fazer é que todas, até para a concreta viabilidade operacional e controle, as ocorrências de cada período se concentram na data de cada apuração para efeito de formação da relação jurídica obrigacional, data também em que se deve considerar a do fato gerador para cada bloco de operações mensais.

Segundo, tratando-se de tributo primeiramente apurável pelo contribuinte, em caso de auditoria posterior, muitas são as situações que podem ocorrer e que para efeito de contagem do prazo decadencial, podem enquadrar-se na regra do art. 150, § 4º, ou, por exceção, na regra do art. 173, I, ambos do CTN. Por exemplo:

- a) Em caso de apuração de imposto devido por auditoria de levantamento quantitativo de estoque ou presunções legais em que se constata/confirma imposto devido por omissão de saídas de mercadoria tributável (que não é o caso em tela), **dúvida não há que as respectivas operações não foram registradas nos livros fiscais próprios; não foram declaradas; não teve o débito pago e, então, dúvida também não há que o prazo decadencial deve ser contado com a regra do art. 173, I, do CTN;**
- b) o mesmo modo, em caso de uso indevido de crédito fiscal em que o impedimento legal de prévio conhecimento do sujeito passivo claramente se manifesta nos fatos e seus documentos, como nos casos das Infrações: a) 03 (através de via de documento fiscal que não a primeira); b) 04 (escrituração de documento fiscal em duplicidade); c) 05 (em decorrência de uso de crédito presumido com vedação de créditos do imposto relativos a aquisição ou entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento e aos serviços tomados, vinculados às saídas com crédito presumido), situações em que, além do impedimento legal para uso do crédito no todo ou em parte, são de fácil, comum e notório conhecimento na atividade comercial do sujeito passivo, entendo não haver dúvida quanto ao uso de crédito fiscal **manifestamente ilegítimo**, pois, antecipadamente, o contribuinte é consciente das situações e se assim procede age com intenção de dolo, fraude ou simulação. Constituem-se, portanto, em exemplos enquadráveis na situação constante do parágrafo final da Nota 2 do Incidente de Uniformização da PGE retro reproduzido, de modo a se aplicar às ocorrências das citadas **infrações**, a regra geral de contagem do prazo decadencial contida no art. 173, I, do CTN
- c) De outro modo, desde que não se configure casos de dolo, fraude ou simulação, conta-se o prazo decadencial pela Regra Especial do art. 150, § 4º, do CTN, em lançamentos fiscais referente a operações escrituradas e informadas ao fisco, a exemplo das Infrações 01 (uso indevido de crédito fiscal por aquisição de material para uso e consumo), 02 (uso de documento fiscal falso ou inidôneo) situações mais comuns a suscitar razoável dúvida de interpretação quanto à exatidão do legal cumprimento da obrigação tributária, já que, por exemplo, a depender da situação uma mesma mercadoria pode ser utilizada como uso e consumo, insumo ou considerada ativo fixo, 07 (operações tributáveis escrituradas como não tributáveis), 08, 09, 10, 11 (aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias escrituradas, 12 (erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias escrituradas) e 13 (operações escrituradas de venda de mercadorias a não contribuintes do imposto, localizados em outra UF, utilizando alíquota interestadual), situações que, além de as operações terem sido registradas nos livros próprios, apurado imposto via conta corrente fiscal – ainda que em montante equivocado e pago em valor menor que o corretamente apurável -, tal informação foi passada ao fisco que, a partir do conhecimento da movimentação empresarial (EFD e DMA), teve 5 (cinco) anos a partir da data do fato gerador para homologar o resultado da apuração declarada e nada fez a respeito.

Portanto, observando que para o caso desta lide administrativa, a depender da infração o prazo de decadência pode ser contado por uma das regras citadas, entendo que para as Infrações 03, 04 e 05, conta-se pela Regra Geral do art. 173, I, do CTN (cinco anos a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado) e para as Infrações 01, 02, 07, 08, 09, 10, 11, 12 e 13, conta-se o prazo pela Regra Especial do art. 150, § 4º, do CTN (cinco anos a partir da data do fato gerador).

Por consequência: a) para as Infrações 03, 04 e 05: considerando: a.1) ocorrências entre 08/02/2014 a 31/07/2015; a.2) ciência do AI em 30/04/2019, não há falar em extinção por decadência, pois isto só ocorreu a partir de 01/01/2020 e a ciência do AI ocorreu em 30/04/2019; b) para as infrações 01, 02, 07, 08, 09, 10, 11, 12 e 13: considerando: b.1) ocorrências entre 31/01/2014 a 31/12/2015; b.2) ciência do AI em 30/04/2019, entendo extintos os créditos relativos às ocorrências até 30/04/2014, que, no caso, alcança:

Infração 02: Ocorrência 31/01/2014, Valor R\$ 32.250,00;

Infração 08: Ocorrências 31/01, 28/02, 31/03 e 30/04/2014, nos valores respectivos de: R\$ 850,48, R\$ 5.051,17, R\$ 89,48 e R\$ 431,94;

Infração 09: Ocorrências 31/01, 28/02, 31/03 e 30/04/2014, nos valores respectivos de: R\$ 1.821,38, R\$ 1.959,56, R\$ 1.901,92 e R\$ 3.588,03;

Infração 10: Ocorrências 31/01, 28/02, 31/03 e 30/04/2014, nos valores respectivos de: R\$ 10.503,56, R\$ 3.700,88, R\$ 10.959,66 e R\$ 5.088,77;

Infração 12: Ocorrências 28/02 e 30/04/2014, nos valores respectivos de: R\$ 702,77 e R\$ 323,76.

Superadas as questões preliminares, passo a apreciar o mérito das infrações em lide:

Infração 01 – 01.02.02 – Uso indevido de crédito fiscal referente aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento – Aquisição de rolamento através da NF-e 3225 de 30/08/2014.

O Impugnante acusa equívoco do Autuante quando da leitura e importação dos dados do Arquivo xm/ da NFe de venda nº 3225, de 30/08/2014, versus as informações escrituradas no Registro C170 do Escrituração Fiscal Digital (EFD ICMS/IPI), já que a NFe nº 3225, de 30/08/2014, corresponde a transferência de produção do estabelecimento.

Disse que cruzando o item movimentado no Arquivo xml da NFe nº 3225 e apontado no Registro C170 da EFD ICMS/IPI, constatou equívoco no preenchimento do Registro C170, ao passo que foi declarado na EFD ICMS/IPI “rolamento 30215 snr” (código 04 do Registro 0200 da EFD ICMS/IPI) ao invés de “AMÊNDOA” (código 60004 do Registro 0200 da EFD ICMS/IPI). Ou seja, o desacordo foi causado no preenchimento e envio das informações na EFD ICMS/IPI, uma vez que foram suprimidos os três números iniciais que compõe o código do item “AMÊNDOA” (600) sendo inseridos somente seus dois últimos números (04), o qual corresponde ao item “rolamento 30215snr”.

Ressaltou que a utilização do crédito fiscal de ICMS destacado no documento fiscal está em conformidade com o disposto art. 309. I, “b” do RICMS-BA/2012, e objetivando demonstrar que a operação efetivamente ocorreu de maneira diversa daquela constatada na EFD ICMS/IPI, apresentou capturas de telas da NFe nº 3225 e do Registro C100 e C170 da EFD ICMS/IPI, podendo tais documentos ser verificados mediante consulta da chave de acesso 29140816174633000318550010000032251005385843 no Portal da Nota Fiscal Eletrônica e através da utilização da identificação do arquivo (hash) da EFD ICMS/IPI transmitida BFD93D6D8CF9897320EADA228F5489DAAB4CA014.

Analizando os elementos de prova apresentados em conformidade como o art. 123, § 5º, do RPAF, expressando a sua procedência, o Autuante acatou as razões defensivas afirmando que “o erro na informação do Registro 170 da EFD alterou a informação do produto” e que, além disso, “não poderia haver diferença de alíquota considerando que a UF de origem é a Bahia”, de modo que, acertadamente, excluiu a exigência fiscal dessa inexistente infração. Assim, tenho essa infração como insubsistente.

Infração 02 – 01.02.11 – Uso indevido de crédito fiscal referentes a documentos fiscais falsos ou inidôneos.

Tem suporte no demonstrativo de fl. 13, onde se identifica e detalha as NF-es objeto da autuação (data de emissão, NumDoc, ChvAces, CNPJ, IE, UF, CFOP, VlrOper, Vlr BC, CST, Aliq.ICMS e VlrICMS).

A alegação defensiva é que as NF-es de saídas foram lançadas no LRE por que os produtos não foram aceitos pelos destinatários e que usou o crédito em conformidade com o art. 450 do RICMS-BA, ainda que usando os mesmos documentos fiscais emitidos pelas saídas das mercadorias retornadas.

Ocorre que, sendo os destinatários inscritos contribuintes do ICMS, em caso de devolução/retorno duas situações se apresentam: a) se o destinatário a devolve, deve emitir documento fiscal relativo ao evento, conforme previsto no art. 451 do RICMS-BA, a fim de o remetente poder se creditar do imposto relativo à devolução da mercadoria saídas pelas NF-es de venda; b) caso o retorno ocorra sem que a mercadoria vendida tenha sido entregue ao destinatário, conforme o art. 450 do RICMS-BA, o contribuinte remetente que receber, em retorno, mercadoria que por qualquer motivo não tiver sido entregue ao destinatário deverá: I - emitir nota fiscal, por ocasião da entrada, com menção dos dados identificativos do documento fiscal originário: número, série, data da emissão e valor da operação; II - lançar a nota fiscal emitida na forma do inciso I do caput no Registro de Entradas, consignando os respectivos valores nas colunas “ICMS - Valores Fiscais” e “Operações ou Prestações com Crédito do Imposto”, quando for o caso, pois estas são as únicas formas em que o remetente pode se creditar de ICMS em tal situação, e isto não ocorreu no caso.

Por consequência, não sendo as NF-es de saídas aptos documentos a proporcionar o crédito utilizado, além de a devolução/retorno não ter sido comprovada nos autos, conforme art. 44, II, “b” e “c”, da Lei 7014/96, os documentos fiscais utilizados pelo sujeito passivo para usar o crédito objeto da autuação, são inidôneos para tal fim:

Art. 44. Para os efeitos desta Lei, considera-se:

*...
II - inidôneo o documento fiscal que:*

- ...
b) não seja o legalmente exigido para a respectiva operação ou prestação;
c) não guardar os requisitos ou exigências regulamentares;*

Sem embargo, tendo em vista a incidência da decadência sobre a ocorrência de 31/01/2014 no valor de R\$ 32.250,00, tenho a Infração 02 como parcialmente subsistente no valor de R\$ 25.353,36, relativo às ocorrências de 31/07 e 30/11/2014, conforme demonstrativo de débito original.

Infração 03 – 01.02.14 – *Uso indevido de crédito fiscal com via de NF que não a primeira – Referente NF de entrada 22452 Com a mesma natureza da infração anterior, tem suporte no demonstrativo de fl. 121, onde se identifica e detalha a NF-e objeto da autuação (data de emissão, NumDoc, ChvAces, CNPJ, IE, UF, CFOP, VlrOper, Vlr BC, CST, Aliq. ICMS e VlrICMS).*

A alegação defensiva é que houve retorno do produto vendido à PETROBRÁS BIOCMBUSTÍVEL S/A sediada no Ceará, em face de alteração dos padrões de análise e para essa situação, além de inicialmente respaldar o crédito fiscal no art. 450 do RICMS-BA, posteriormente, após a Informação Fiscal, trouxe à baila suposto respaldo nos art. 451 e 454 do RICMS-BA.

Ocorre que, o disposto no art. 454 serve a devolução/retorno de mercadoria por destinatário não contribuinte de ICMS e, sendo o destinatário inscrito contribuinte do ICMS, observando não haver incidência de decadência nesta infração, aqui cabe a mesma fundamentação dada à infração anterior, de modo a considerar esta infração como subsistente.

Infração 05 – 01.02.20 – *Uso indevido de crédito fiscal em decorrência de crédito presumido com vedação de crédito do imposto relativo à aquisição real ou simbólica, de mercadorias e serviços tomados, vinculados às saídas com crédito presumido – aquisições de embalagens para óleo de dendê.*

A alegação defensiva é que, ao contrário do que lhe acusa, revisando seus registros na EFD (C100, C170 e C190), não constatou o uso do crédito fiscal das aquisições de embalagens, pois que expressamente vedado pela legislação e os registros da EFD não foram preenchidos com número maior que “zero”.

Na Informação Fiscal, o Autuante expressa a procedência das razões defensivas frisando que o Impugnante comprova que nos registros C100) e C170 não consta apropriação de ICMS nas NF-es de aquisições de embalagens para óleo de dendê e que ele, Autuante, se equivocou nas planilhas suporte da infração. Acata as razões defensivas e exclui a infração, de modo a torna-la insubsistente.

Infração 07 – 02.01.02 – *Falta de recolhimento de ICMS em razão de escrituração de operações tributáveis como não tributáveis, mediante NF-es 22549 de 15/08/2019 e 22665 de 01/09/2019.*

Tem suporte no demonstrativo de fl.34 e as cópias das NF-es constam das fls. 36 e 37, exigindo para a NF 22549, cuja base de cálculo é R\$ 31.657,50, o ICMS de R\$ 5.381,78 à alíquota de 17% e para a NF-e complementar, com a mesma base de cálculo, o ICMS de R\$ 2.716,02, à alíquota de 7%.

A alegação defensiva é que em 15/08/2014 a Autuada emitiu a NF-e de saída 22549 sem destaque de imposto, mas, para regularizar a situação, em 01/09/2014 emitiu a NF-e complementar 22665 com o destaque do ICMS incidente sobre a operação acobertada pela NF-e 22549, tudo em conformidade com o art.309, § 6º do RICMS-BA, e que lhe está sendo cobrado tanto o ICMS incidente na operação acobertada pela NF-e 22549 quanto o ICMS da NF-e complementar.

A esse respeito, contrapondo à alegação defensiva, na Informação Fiscal o Autuante disse que a NF-e 22549 não consta da EFD, de modo que nada foi recolhido na operação e quanto à NF-e 22665, emitida para corrigir a 22549, além de equivocadamente destacar ICMS sob alíquota de 7% ao invés de 17%, também foi escriturada na EFD de forma irregular, pois sem preencher as colunas Valor da operação, base de cálculo e valor do ICMS, evidenciando, assim, que nenhum imposto foi recolhido de ambas NF-es, conforme cópia dos registros fiscais EFD de fls. 409 e 410, de modo que ratificou a exação pela Infração 07.

Em manifestação posterior à Informação Fiscal (fl.455), ainda que reconhecendo o não lançamento na EFD tanto do imposto da NF de venda (22549) nem o lançamento do ICMS destacado na NF-e complementar (22665), o sujeito passivo afirma que a cobrança de imposto nas duas NFs enseja “provável bitributação do ICMS”, pois a nota fiscal complementar não representa fato novo, tampouco nova operação de circulação de

mercadoria, de forma que “o valor devido pela autuada corresponde a parcela da diferença da alíquota que deveria ter sido aplicada quando da emissão da Nota Fiscal de Venda, deduzido desta, o valor que já foi recolhido mediante documento fiscal complementar”, argumento posteriormente refutado pelo Autuante na Informação Fiscal feita por força da diligência deferida para conhecimento da manifestação defensiva do sujeito passivo, sob a afirmação que apenas ocorreria “bitributação” se o contribuinte autuado “tivesse efetuado os lançamentos de forma correta nos Registros Fiscais dos Documentos de Saídas de Mercadorias e Prestação de Serviços na sua EFD, lançando o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal Complementar na coluna própria, mas isso não ocorreu e portanto não houve pagamento de ICMS para essa operação”.

Observando tratar-se de apenas uma operação interna de venda tributável sob alíquota de 17%, e considerando que, de fato, a NF-e complementar em questão não representa nova operação de venda tributável, sobre esse contraditório é de se constatar apenas uma incidência tributária sob a operação de venda, cuja base de cálculo é R\$ 31.657,50 e ICMS devido de R\$ 5.381,78.

Portanto, se equivocam tanto o Autuante ao exigir, além do imposto devido na única operação de venda acobertada pela NF-e 22549, o imposto destacado na NF-e complementar 22665, vez que esta tratou não de outra operação de venda, mas apenas cuidou de destacar o ICMS relativo à NF 22549, ainda que com valor e alíquota incorretos e também não constante nos livros próprios da EFD, quanto também se equivoca o sujeito passivo a entender devido apenas a diferença de ICMS entre as alíquotas de 17% e 7%, pois que não computou o ICMS devido nessa operação de venda na sua apuração de ICMS.

Também observo que ambos (Autuante e Autuado) se equivocam ao tratar o caso como de possível “bitributação”, pois esta significa a duplicidade de imposição de um mesmo fato gerador por distintos entes tributantes, ao passo que a duplicidade de imposição tributária de um mesmo ente tributante sobre um mesmo fato gerador constitui o bis in idem tributário.

Pelo exposto, tenho pois a Infração 07 como parcialmente subsistente no valor de R\$ 5.381,78, relativo à ocorrência de 31/08/2014, do demonstrativo de débito original da infração.

Infração 08 – 03.02.02 - Recolhimento a menos de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias escrituradas – Erro na aplicação da alíquota (CFOP X UF) nas saídas de produtos da ST – sabão e óleo de dendê.

Com suporte no demonstrativo de fls. 38-41, reconhecendo parcialmente a exação, a alegação defensiva é que se tratando de venda de óleo de dendê, deve ser deduzido o crédito presumido a que faz jus a Autuada, conforme art. 270, VI, do RICMS-BA, argumento com o qual concorda o Autuante ajustando o valor da exação de R\$ 31.417,61 para R\$ 12.014,81.

Considerando que o sujeito passivo foi regularmente intimado do ajuste efetuado e que, podendo, não mais protestou quanto a infração, é de incidir sobre o caso, a disposição contida no art. 140 do RPAF:

Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Sem embargo, tendo em vista o reconhecimento de extinção por incidência de decadência para as ocorrências de janeiro a abril 2014, tenho a infração como parcialmente subsistente em R\$ 10.158,99, com o seguinte demonstrativo de débito:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Data Ocor.	Data Venc.	Base de Cálculo	Aliq.	Multa	Vlr. Histórico
Infração 08					
30/06/2014	09/07/2014	190,59	17%	60%	32,40
31/07/2014	09/08/2014	10.486,06	17%	60%	1.782,63
30/09/2014	09/10/2014	1.804,82	17%	60%	306,82
31/10/2014	09/11/2014	4.452,29	17%	60%	756,89
30/11/2014	09/12/2014	1.535,29	17%	60%	261,00
31/01/2015	09/02/2015	2.184,29	17%	60%	371,33
28/02/2015	09/03/2015	5.024,00	17%	60%	854,08
31/03/2015	09/04/2015	6.609,47	17%	60%	1.123,61
30/04/2015	09/05/2015	1.144,12	17%	60%	194,50
31/05/2015	09/06/2015	1.408,24	17%	60%	239,40
30/06/2015	09/07/2015	6.475,41	17%	60%	1.100,82
31/07/2015	09/08/2015	2.762,65	17%	60%	469,65
31/08/2015	09/09/2015	5.873,88	17%	60%	998,56
30/09/2015	09/10/2015	6.358,24	17%	60%	1.080,90
31/10/2015	09/11/2015	1.344,35	17%	60%	228,54
30/11/2015	09/12/2015	764,88	17%	60%	130,03
31/12/2015	09/01/2016	1.340,18	17%	60%	227,83

Total da Infração					10.158,99
--------------------------	--	--	--	--	------------------

Infração 10 – 03.02.02 - Recolhimento a menos de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias escrituradas – Erro na aplicação da alíquota – Saídas internas destinadas a microempresas sob alíquota de 7%, sem conceder e sem destacar o desconto previsto na legislação vigente – sabão e óleo de dendê.

Com suporte no demonstrativo de fls. 68-80, reconhecendo parcialmente a exação, igual que a Infração 08, a alegação defensiva é que a exação está correta, exceto em relação às movimentações de óleo de dendê, pois há que considerar o crédito presumido a que faz jus a Autuada, conforme art. 270, VI do RICMS-BA, argumento com o qual concorda o Autuante ajustando o valor da exação de R\$ 93.042,99 para R\$ 12.014,81.

Considerando que o sujeito passivo foi regularmente intimado do ajuste efetuado e que, podendo, não mais protestou quanto a infração, é de incidir sobre o caso a disposição contida no art. 140 do RPAF:

Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Sem embargo, tendo em vista o reconhecimento de extinção por incidência de decadência para as ocorrências de janeiro a abril 2014, tenho a infração como parcialmente subsistente em R\$ 15.370,40, com o seguinte demonstrativo de débito:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Data Ocorr.	Data Venc.	Base de Cálculo	Aliq.	Multa	Vlr Histórico
Infração 10					
31/05/2014	09/06/2014	13.857,00	17%	60%	2355,69
30/06/2014	09/07/2014	4.385,06	17%	60%	745,46
31/07/2014	09/08/2014	9.098,18	17%	60%	1.546,69
30/08/2014	09/09/2014	6.242,41	17%	60%	1.061,21
30/09/2014	09/10/2014	16.132,76	17%	60%	2.742,57
31/10/2014	09/11/2014	5.731,76	17%	60%	974,40
30/11/2014	09/12/2014	3.380,65	17%	60%	574,71
31/12/2014	09/01/2015	19,35	17%	60%	3,29
28/02/2015	09/03/2015	3.490,47	17%	60%	593,38
31/03/2015	09/04/2015	3.486,12	17%	60%	592,64
30/04/2015	09/05/2015	2.670,29	17%	60%	453,95
31/05/2015	09/06/2015	4.705,29	17%	60%	799,90
30/06/2015	09/07/2015	6.262,35	17%	60%	1.064,60
31/08/2015	09/09/2015	2.727,53	17%	60%	463,68
30/09/2015	09/10/2015	4.184,47	17%	60%	711,36
31/10/2015	09/11/2015	4.032,47	17%	60%	685,52
31/12/2015	09/01/2016	7,94	17%	60%	1,35
Total da Infração					15.370,40

Infração 11 – 03.02.02 - Recolhimento a menos de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias escrituradas – Erro na aplicação da alíquota – Saídas internas destinadas a microempresas sob alíquota de 7%, cujo desconto foi inferior ao previsto na legislação vigente – sabão e óleo de dendê.

Com suporte no demonstrativo de fls. 85-88, reconhecendo parcialmente a exação, igual que a Infração 08, a alegação defensiva é que a exação está correta, exceto em relação às movimentações de óleo de dendê, pois há que considerar o crédito presumido a que faz jus a Autuada, conforme art. 270, VI, do RICMS-BA, argumento com o qual concorda o Autuante ajustando o valor da exação de R\$ 918,82 para R\$ 183,78.

Considerando que o sujeito passivo foi regularmente intimado do ajuste efetuado e que, podendo, não mais protestou quanto a infração, é de incidir sobre o caso, a disposição contida no art. 140 do RPAF:

Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Acolho o ajuste efetuado pelo autor do feito para ter a Infração 11 como parcialmente subsistente no valor de R\$ 183,78, com o seguinte demonstrativo de débito:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Data Ocorr.	Data Venc.	Base de Cálculo	Aliq.	Multa	Vlr. Histórico
Infração 11					
30/11/2014	09/12/2014	91,47	17%	60%	15,55
31/01/2015	09/02/2015	115,88	17%	60%	19,70
28/02/2015	09/03/2015	82,65	17%	60%	14,05

31/03/2015	09/04/2015	19,76	17%	60%	3,36
30/06/2015	09/07/2015	241,18	17%	60%	41,00
31/07/2015	09/08/2015				50,02
31/08/2015	09/09/2015	78,00	17%	60%	13,26
30/09/2015	09/10/2015	49,35	17%	60%	8,39
31/10/2015	09/11/2015	43,82	17%	60%	7,45
31/12/2015	09/01/2016	64,71	17%	60%	11,00
Total da Infração					183,78

Infração 12 – 03.02.05 – Recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias escrituradas. Deixou de incluir o valor do frete na base de cálculo das NF-es 20464 de 20/02/2014 e 24811 de 15/04/2015.

A alegação defensiva é que o imposto das duas NFs objeto da autuação foi destacado em duas outras NFs complementares (20464 de 24/02/2014 e 25501 de 29/05/2015) que estão regularmente escrituradas na EFD, argumento acatado pelo Autuante, pois que examinando os livros constantes na EFD verificou a procedência das razões defensivas, excluindo o valor exigido na infração por sua impertinência.

Acolho o procedimento revisional do autor do feito para declarar a insubsistência dessa infração.

Infração 13 – 03.02.07 - Recolhimento a menos de ICMS em razão de venda de mercadorias a não contribuintes do imposto, situados em outra UF, utilizando alíquota de 12%, em vez de 17%.

Com suporte no demonstrativo de fls. 96-98, reconhecendo parcialmente a exação, igual que a Infração 10, a alegação defensiva é que a exação está correta, exceto em relação às movimentações de óleo de dendê, pois há que considerar o crédito presumido a que faz jus a Autuada, conforme art. 270, VI, do RICMS-BA, argumento com o qual concorda o Autuante ajustando o valor da exação de R\$ 10.272,75 para R\$ 3.350,88.

Considerando que o sujeito passivo foi regularmente intimado do ajuste efetuado e que, podendo, não mais protestou quanto a infração, é de incidir sobre o caso a disposição contida no art. 140 do RPAF:

Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Sem embargo, tendo em vista o reconhecimento de extinção por incidência de decadência para as ocorrências de janeiro a abril 2014, tenho a infração como parcialmente subsistente em R\$ 3.102,41, com o seguinte demonstrativo de débito:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Data Ocorr.	Data Venc.	Base de Cálculo	Aliq	Multa	Vlr. Histórico
Infração 13					
31/05/2014	09/06/2014	13.857,00	17%	60%	263,27
30/06/2014	09/07/2014	4.385,06	17%	60%	349,20
31/07/2014	09/08/2014	9.098,18	17%	60%	187,80
30/08/2014	09/09/2014	6.242,41	17%	60%	137,45
30/09/2014	09/10/2014	16.132,76	17%	60%	346,68
31/10/2014	09/11/2014	5.731,76	17%	60%	193,05
30/11/2014	09/12/2014	3.380,65	17%	60%	332,93
31/12/2014	09/01/2015	19,35	17%	60%	1,92
31/01/2015	09/02/2015	19,35	17%	60%	205,60
31/03/2015	09/04/2015	3.486,12	17%	60%	327,18
30/04/2015	09/05/2015	2.670,29	17%	60%	246,79
31/05/2015	09/06/2015	4.705,29	17%	60%	36,05
31/07/2015	09/08/2015	2.727,53	17%	60%	211,08
31/10/2015	09/11/2015	4.032,47	17%	60%	263,41
Total da Infração					3.102,41

Quanto à alegação defensiva acerca de as multas serem confiscatórias, observo serem as previstas na legislação a respeito e matéria de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma vigente não pode ser apreciada em foro administrativo (RPAF; Art. 167)

Pelo exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração com o seguinte quadro do curso processual, para efeito de melhor entendimento sobre o aqui decidido:

D. DE DÉBITO	DEM. DE DÉBITO				
1	153,54	0	0,00	----	IMPROCEDENTE
2	57.603,36	57.603,36	25.353,36	100%	PROCEDENTE EM PARTE
3	13.718,40	13.718,40	13.718,40	60%	PROCEDENTE

4	6.137,00	6.137,00	6.137,00	60%	PROCEDENTE
5	36.393,40	0	0	----	IMPROCEDENTE
6	64,26	64,26	64,26	100%	RECONHECIDA
7	7.597,80	7.597,80	5.381,78	60%	PROCEDENTE EM PARTE
8	31.417,61	12.014,81	10.158,99	60%	PROCEDENTE EM PARTE
9	40.434,48	40.434,48	40.434,48	60%	RECONHECIDA
10	93.042,99	21.443,07	15.370,40	60%	PROCEDENTE EM PARTE
11	918,82	183,78	183,78	60%	PROCEDENTE EM PARTE
12	1.026,53	0	0,00	----	IMPROCEDENTE
13	10.272,75	3.350,88	3.102,41	60%	PROCEDENTE EM PARTE
14	20.666,70	20.666,70	20.666,70	60%	RECONHECIDA
15	13.021,73	13.021,73	13.021,73	60%	RECONHECIDA
16	9.100,93	9.100,93	9.100,93	60%	RECONHECIDA
17	162,16	162,16	162,16	60%	RECONHECIDA
18	2.237,35	2.237,35	2.237,35	1%	RECONHECIDA
Totais	343.969,81	207.736,71	165.093,73		

Como a redução do crédito tributário foi superior a R\$200.000,00 (duzentos mil reais), a 2ª JJF interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I, do RPAF/99.

VOTO

Observo que a decisão da 2ª JJF (Acórdão JJF Nº 0236-02/21VD) desonerou o sujeito passivo, reduzindo o crédito tributário lançado de R\$343.969,81, para R\$165.093,73, acrescido das multas de 60% sobre R\$137.438,76 e de 100% sobre R\$25.417,62, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f”, VII, “a”, IV, “j” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$2.237,35, prevista no inciso IX (com redução da multa em obediência a lei da retroatividade), com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, em valores históricos, fato este que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

O PAF em questão tem Auto de Infração com 18 (dezoito) infrações pelas quais, originalmente, exige o valor de R\$343.969,81.

A exação fiscal refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação, nos termos do art. 150, §§ 2º e 3º do CTN:

Art. 150. 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.

...
§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

Passo assim a analisar a **decadência aplicada**, pois, no caso concreto o AI existem ocorrências no exercício 2014. Assim, a questão da decadência reconhecida na decisão de piso há que ser, primeiramente enfrentada.

A decisão de piso aplicou a decadência, em relação as **infrações 02, 08, 09, 10 e 12**.

A legislação do CTN, que trata da decadência dispõe que:

Art. 150...

...
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Nesse ponto, a depender da infração o prazo de decadência pode ser contado por uma das normas transcrita. Assim, para as Infrações 03, 04 e 05, se aplica a contagem da Regra Geral do art. 173, I, do CTN (cinco anos a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado) já para as Infrações 01, 02, 07, 08, 09, 10, 11, 12 e 13, conta-se o prazo pela Regra Especial do art. 150, § 4º, do CTN (cinco anos a partir da data do fato gerador).

Então: a) **para as Infrações 03, 04 e 05:** aplicando as datas ocorrências: a.1) entre 08/02/2014 a 31/07/2015; a.2) ciência do AI em 30/04/2019, **realmente não há decadência**, pois isto só ocorreu a partir de 01/01/2020 e a ciência do AI ocorreu em 30/04/2019; b) **para as infrações 01, 02, 07, 08, 09, 10, 11, 12 e 13:** com ocorrências em: b.1) entre 31/01/2014 a 31/12/2015; b.2) **ciência do AI em 30/04/2019, não tenho dúvida de que há decadência dos créditos relativos às ocorrências até 30/04/2014**, como bem exposto na decisão da 2ª JJF, os períodos atingidos, no caso em tela, são::

"Infração 02: Ocorrência 31/01/2014, Valor R\$ 32.250,00;

Infração 08: Ocorrências 31/01, 28/02, 31/03 e 30/04/2014, nos valores respectivos de: R\$ 850,48, R\$ 5.051,17, R\$ 89,48 e R\$ 431,94;

Infração 09: Ocorrências 31/01, 28/02, 31/03 e 30/04/2014, nos valores respectivos de: R\$ 1.821,38, R\$ 1.959,56, R\$ 1.901,92 e R\$ 3.588,03;

Infração 10: Ocorrências 31/01, 28/02, 31/03 e 30/04/2014, nos valores respectivos de: R\$ 10.503,56, R\$ 3.700,88, R\$ 10.959,66 e R\$ 5.088,77;

Infração 12: Ocorrências 28/02 e 30/04/2014, nos valores respectivos de: R\$ 702,77 e R\$ 323,76."

Acho por bem citar novamente o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, abaixo transscrito, consolidando a jurisprudência administrativa acerca da decadência com relação ao ICMS.

Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0

Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Ressalva: O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

No que toca ao mérito, tem-se a **Infração 01** – 01.02.02 – Uso indevido de crédito fiscal referente aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento – Aquisição de rolamento através da NF-e 3225 de 30/08/2014 **realmente insubsiste, haja vista que o próprio/fiscal excluiu tal exigência fiscal**, quando assumiu o erro na informação do Registro 170 da EFD que alterou a informação do produt" e que, ademais, não poderia haver diferença de alíquota considerando que a UF de origem é a Bahia

Já em relação a **Infração 02** – 01.02.11 – Uso indevido de crédito fiscal referentes a documentos fiscais falsos ou inidôneos foi considerada parcialmente subsistente excluindo o valor atingido pela decadência aplicada sobre a ocorrência de 31/01/2014 no valor de R\$ 32.250,00, aqui já confirmada. Assim, a **infração 02 resta parcialmente subsistente no valor de R\$ 25.353,36, para as ocorrências de 31/07 e 30/11/2014**, como consta no demonstrativo de débito original.

Quanto a **Infração 03** – 01.02.14 – Uso indevido de crédito fiscal com via de NF que não a primeira – Referente NF de entrada 22452 Com a mesma natureza da infração anterior, tem suporte no demonstrativo de fl. 121, onde se identifica e detalha a NF-e objeto da autuação (data de emissão, NumDoc, ChvAces, CNPJ, IE, UF, CFOP, VlrOper, Vlr BC, CST, Aliq.ICMS e VlrICMS), **não necessita**

de apreciação do presente recurso de ofício poque a mesma foi considerada como subsistente.

De logo ressalvo, que as Infrações 04, 06, 09, 14, 15, 16, 17 e 18 também não são objeto do recurso de ofício porque não integram o julgamento da decisão de piso, porque houve o expresso reconhecimento de cometimento pelo Impugnante a lide carreada nos autos.

Continuo então em relação as demais infrações.

A Infração 05 – 01.02.20 – Uso indevido de crédito fiscal em decorrência de crédito presumido com vedação de crédito do imposto relativo à aquisição real ou simbólica, de mercadorias e serviços tomados, vinculados às saídas com crédito presumido – aquisições de embalagens para óleo de dendê.

Como houve, na Informação Fiscal, a expressa procedência das razões defensivas, quando o Autuante, afirma que se equivocou nas planilhas que deu suporte da infração e acolhe as razões defensivas e exclui a infração, não há outro caminho senão a confirmação de que tal infração é insubstancial.

E em relação a **Infração 07** – 02.01.02 – Falta de recolhimento de ICMS em razão de escrituração de operações tributáveis como não tributáveis, mediante NF-es 22549 de 15/08/2019 e 22665 de 01/09/2019.

Tem suporte no demonstrativo de fl.34 e as cópias das NF-es constam das fls. 36 e 37, exigindo para a NF 22549, cuja base de cálculo é R\$ 31.657,50, o ICMS de R\$ 5.381,78 à alíquota de 17% e para a NF-e complementar, com a mesma base de cálculo, o ICMS de R\$ 2.716,02, à alíquota de 7%.

A defesa aduz que em 15/08/2014 a Autuada emitiu a NF-e de saída 22549 sem destaque de imposto, mas, para regularizar a situação, em 01/09/2014 emitiu a NF-e complementar 22665 com o destaque do ICMS incidente sobre a operação acobertada pela NF-e 22549, tudo em conformidade com o art.309, § 6º do RICMS-BA, e que lhe está sendo cobrado tanto o ICMS incidente na operação acobertada pela NF-e 22549 quanto o ICMS da NF-e complementar.

Já o fiscal alega em contrapartida que a NF-e 22549 não consta da EFD, de modo que nada foi recolhido na operação e quanto à NF-e 22665, emitida para corrigir a 22549, além de equivocadamente destacar ICMS sob alíquota de 7% ao invés de 17%, também foi escriturada na EFD de forma irregular, pois sem preencher as colunas Valor da operação, base de cálculo e valor do ICMS, evidenciando, assim, que nenhum imposto foi recolhido de ambas NF-es, conforme cópia dos registros fiscais EFD de fls. 409 e 410, de modo que ratificou a exação pela Infração 07.

Acrescenta também, em pronunciamento posterior à Informação Fiscal (fl.455), que reconhecendo o não lançamento na EFD tanto do imposto da NF de venda (22549) nem o lançamento do ICMS destacado na NF-e complementar (22665), o sujeito passivo afirma que a cobrança de imposto nas duas NFs enseja “provável bitributação do ICMS”, não representa fato novo, tampouco nova operação de circulação de mercadoria a nota fiscal complementar de forma que “o valor devido pela autuada corresponde a parcela da diferença da alíquota que deveria ter sido aplicada quando da emissão da Nota Fiscal de Venda, deduzido desta, o valor que já foi recolhido mediante documento fiscal complementar”, argumento posteriormente refutado pelo Autuante na Informação Fiscal feita por força da diligência deferida para conhecimento da manifestação defensiva do sujeito passivo, sob a afirmação que apenas ocorreria “bitributação” se o contribuinte autuado “tivesse efetuado os lançamentos de forma correta nos Registros Fiscais dos Documentos de Saídas de Mercadorias e Prestação de Serviços na sua EFD, lançando o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal Complementar na coluna própria, mas isso não ocorreu e portanto não houve pagamento de ICMS para essa operação”.

Resta claro nesse ponto que tratar-se somente de uma operação interna de venda tributável sob alíquota de 17%, e considerando que, de fato, a NF-e complementar em questão não representa nova operação de venda tributável. Assim, realmente houve apenas uma incidência tributária sob a operação de venda, cuja base de cálculo é R\$ 31.657,50 e ICMS devido de R\$ 5.381,78.

Portanto aqui exposto verifico que tanto o fiscal como contribuinte, se equivocaram, porque errou o Autuante ao exigir, além do imposto devido na única operação de venda acobertada pela NF-e 22549, o imposto destacado na NF-e complementar 22665, vez que esta tratou não de outra operação de venda, mas apenas cuidou de destacar o ICMS relativo à NF 22549, ainda que com valor e alíquota incorretos e também não constante nos livros próprios da EFD, e de igual forma equivoca o contribuinte a entender devido apenas a diferença de ICMS entre as alíquotas de 17% e 7%, pois que não computou o ICMS devido nessa operação de venda na sua apuração de ICMS.

De igual forma, também constato que ambos (Autuante e Autuado) se equivocam ao tratar o caso como de possível “bitributação”, porque esta significa a duplicidade de imposição de um mesmo fato gerador por distintos entes tributantes, ao passo que a duplicidade de imposição tributária de um mesmo ente tributante sobre um mesmo fato gerador constitui o *bis in idem tributário*.

Dito isto, a **Infração 07 deve ser mantida como parcialmente subsistente no valor de R\$ 5.381,78, relativo à ocorrência de 31/08/2014**, do demonstrativo de débito original da infração.

E em relação a Infração 08 – 03.02.02 - Recolhimento a menos de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias escrituradas – Erro na aplicação da alíquota (CFOP X UF) nas saídas de produtos da ST – sabão e óleo de dendê. .

Considerando a decadência para as ocorrências de janeiro a abril 2014, a **infração fica como parcialmente subsistente em R\$ 10.158,99**, como apontado no demonstrativo de débito apontado na decisão de piso.

No que tange a Infração 10 – 03.02.02 - Recolhimento a menos de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias escrituradas – Erro na aplicação da alíquota – Saídas internas destinadas a microempresas sob alíquota de 7%, sem conceder e sem destacar o desconto previsto na legislação vigente – sabão e óleo de dendê.

Deve realmente ser levada em conta o reconhecimento de extinção por incidência de decadência para as ocorrências de janeiro a abril 2014, **deve ser mantida a infração como parcialmente subsistente em R\$ 15.370,40**, como demonstrado no demonstrativo de débito transcrita na decisão de piso.

E quanto a **Infração 11** – 03.02.02 - Recolhimento a menos de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias escrituradas – Erro na aplicação da alíquota – Saídas internas destinadas a microempresas sob alíquota de 7%, cujo desconto foi inferior ao previsto na legislação vigente – sabão e óleo de dendê.

Mantenho o acolho da decisão de piso do ajuste efetuado pelo autor do feito **para ter a Infração 11 como parcialmente subsistente no valor de R\$ 183,78**, como apontado no demonstrativo de débito colocado no julgamento da JJF.

Já em relação a Infração 12 – 03.02.05 – Recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias escrituradas. Deixou de incluir o valor do frete na base de cálculo das NF-es 20464 de 20/02/2014 e 24811 de 15/04/2015.

De igual forma, acolho o procedimento revisional do autor do feito e confirm a decisão de piso e declaro a insubsistência dessa infração.

E no que toca a Infração 13 – 03.02.07 - Recolhimento a menos de ICMS em razão de venda de mercadorias a não contribuintes do imposto, situados em outra UF, utilizando alíquota de 12%, em vez de 17%.

Da mesma forma, tendo em vista o reconhecimento de extinção por incidência de decadência para as ocorrências de janeiro a abril 2014, **correta fica a colocação da referida infração como parcialmente subsistente em R\$ 3.102,41**, como colocado no demonstrativo de débito da decisão de piso:

Por tudo o que aqui foi exposto, entendo que a decisão recorrida se encontra devidamente

estribada nas provas do presente processo, não cabendo qualquer reparo.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 140780.0002/19-7, lavrado contra **OLDESA ÓLEO DE DENDÊ LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$162.856,38**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 137.438,76 e de 100% sobre R\$25.417,62, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f”, VII, “a”, IV, “j” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$2.237,35**, prevista no inciso IX (com redução da multa em obediência a lei da retroatividade), com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de agosto de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS