

A. I. N° - 281071.0027/20-5
AUTUADO - MOINHOS DE TRIGO INDÍGENA S/A. - MOTRISA
AUTUANTES - CARLOS RAMOS DE MIRANDA FILHO e JAYME BORGES DOMINGUES FILHO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 08.08.2022

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0112-05/22-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DOCUMENTO FALSO OU INIDÔNEO. FRAUDE. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM FARINHA DE TRIGO E MISTURA DE FARINHA DE TRIGO REGIDAS PELO PROTOCOLO ICMS 46/00. A Auditoria não demonstrou, de forma inequívoca e com provas cabais a participação da empresa autuada, na condição de contribuinte por substituição, na apuração e posterior transferência dos créditos excedentes de ICMS acobertados pelas notas fiscais emitidas pela empresa cedente dos valores. Conluio para fraudar o fisco baiano não evidenciado nos autos. Por sua vez, a Administração Tributária baiana, no período objeto da autuação, optou em concentrar a responsabilidade, no que se refere à veracidade e origem dos créditos de ICMS transferidos para os moinhos localizados neste e em outros Estados, signatários do Protocolo ICMS 46/00, exclusivamente nos estabelecimentos industriais fabricantes de massas alimentícias, biscoitos ou bolachas, na condição de cedentes dos valores que se destinavam à apuração do ICMS-ST. Impossibilidade jurídica de transferência da responsabilidade tributária e da responsabilidade pela respectiva infração, à empresa autuada, seja sob o enfoque subjetivo ou mesmo objetivo, considerando: a) as disposições contidas nos arts. 136 e 137 do CTN; b) os atos normativos gerais e inseridos no RICMS/Ba, vigentes à época dos fatos apurados na ação fiscal; c) a resposta da Administração Tributária baiana ao processo de consulta formalizado pelo sujeito passivo. Reconhecida a decadência dos créditos tributários objeto do lançamento fiscal com base nas disposições do art. 150, § 4º e art. 173, inc. I do CTN. Ausência de dolo ou fraude imputável ao contribuinte autuado. Infração insubstancial. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/06/2020, formaliza a exigência de ICMS no valor principal de R\$ 5.846.940,00, contendo a acusação de utilização indevida de crédito fiscal referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos. O valor lançado foi acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “j” da Lei nº 7.014/96 e alcança os seguintes períodos mensais: **janeiro, fevereiro, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013; janeiro a novembro de 2014, janeiro a junho de 2015.** (Infração registrada sob o código 01.02.11).

Na peça acusatória foram adicionadas as informações a seguir transcritas a título de complemento:

"A empresa acima qualificada efetuou recolhimento a menor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações em suas operações de vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária – ICMS-ST destinadas a contribuintes situados no Estado da Bahia, no período de novembro/2011 a junho/2015, conforme demonstrativos I, II, III e IV anexos.

Recolheu a menor o ICMS-ST em razão da utilização indevida de crédito fiscal objeto de transferência irregular, efetuada através de documentação fiscal inidônea que, embora revestida das formalidades legais, nos termos do inciso III do §1º. do art. 506-E do RICMS/Ba - Decreto 6.284/97 e, posteriormente, inciso III do §1º. do art. 377 do Decreto 13.780/12, RICMS/Ba em vigor, foram emitidas com intuito de lesar o Erário Estadual em razão da inexistência de saldo credor a transferir no montante equivalente ao somatório das Notas Fiscais de Transferências de Créditos.

Tal fato fica evidenciado através da circularização realizada pela Fiscalização, entre as citadas notas fiscais e os respectivos créditos contidos nos Registros de Apuração de cada mês de referência na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e Declarações de Apuração Mensal do ICMS (DMA) do estabelecimento de origem, conforme demonstrativos acostados ao presente Auto de Infração, os quais foram entregues à autuada em meio digital:

Demonstrativo I - Apuração do ICMS-ST nas saídas para destinatários situados no Estado da Bahia: reproduz o movimento mensal das operações da autuada com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, remetidas ao Estado da Bahia no período fiscalizado, indicando-se na coluna "c" o montante de créditos utilizados por ela, abatido do valor de ICMS-ST a recolher em cada mês, contabilizados pela autuada no campo "Ressarcimentos" das GIA-ST (Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária), cujas cópias constam anexas ao Auto de Infração.

Demonstrativo II - Detalhamento dos Ressarcimentos: apresenta o detalhamento dos créditos utilizados mês a mês pela autuada, dentre os quais se destacam, pelo grande volume, aqueles oriundos da empresa FABRICA DE BISCOITOS TUPY S/ A, CNPJ 15.107.410/0001-03, com indicação das respectivas Notas Fiscais de Transferência de Créditos emitidas por esta empresa em referência ao já mencionado inciso III do §1º. do art. 506-E do RICMS/Ba - Decreto 6.284/97 e, posteriormente ao inciso III do §1º. do art. 377 do Decreto 13.780/12, RICMS/Ba, então em vigor.

Demonstrativo III - Glosa de Créditos Indevidos: evidencia o resultado da circularização realizada pela auditoria entre as Notas Fiscais de Transferência de Crédito recebidas da empresa Biscoitos Tupy S/A - CNPJ 15.107.410/0001-03, contabilizadas como ressarcimentos nas GIA-ST da autuada, e o real valor dos referidos créditos existentes e lançados na origem, conforme Estornos de Crédito contidos nos Registros de Apuração do ICMS (Escrituração Fiscal Digital - EFD) e DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS) da empresa emitente.

A fiscalização constatou que os valores de diversas Notas Fiscais de Transferência de Crédito emitidas pela empresa Tupy S/A não são compatíveis com o real montante de créditos contabilizados como transferidos na sua apuração mensal, conforme indicados na apuração do ICMS nas EFD e DMA, não havendo portanto respaldo ou lastro equivalente a tais Notas Fiscais, o que caracteriza a idoneidade das mesmas, conforme artigos 31 e 44, inciso II da Lei 7.014/96, bem como artigo 23 da Lei Complementar 87/96. Desse modo, a quase totalidade dos créditos oriundos da empresa Tupy S/A e apropriados pela empresa Motrisa S/A, a título de ressarcimento, se deu por meio de documentos fiscais inidôneos.

No citado Demonstrativo III observa-se que a empresa Tupy S/A transferiu, no período fiscalizado, novembro/2011 a junho/2015, R\$ 8.096.570,87 para a autuada, tendo realizado estornos de crédito na sua apuração mensal (EFD/DMA) da ordem de apenas R\$ 2.249.630,87 e portanto emitido Notas Fiscais de Transferência incompatíveis com o volume real de crédito fiscal existente na sua escrituração, cuja diferença representa o valor de R\$ 5.846.940,00, ou seja, cerca de 72,2% do valor total transferido, gerando por consequência, o recolhimento a menor do ICMS ST no mesmo montante ao Estado da Bahia, conforme demonstrativo IV anexo.

Observe-se que os documentos emitidos pela empresa Tupy S/A, e utilizados pela autuada, via de regra, seguiram um padrão de repetição dos mesmos valores, dentro de cada mês de apuração, o que se verificou ao longo dos exercícios de 2011 a 2015, conforme Demonstrativos III e IV em anexo. A utilização dos créditos indevidos pela autuada teve repercussão no montante do ICMS-ST a recolher ao Estado da Bahia. Na condição de empresa inscrita no Cadastro de Contribuintes como Substituto Tributário, a autuada figura como responsável pelo imposto referente às operações interestaduais, e desse modo a mesma se beneficiou da utilização irregular dos créditos indevidos, ao receber as Notas Fiscais inidôneas e efetuar as reduções no ICMS-ST declarados nas GIA-ST, acarretando assim diretamente prejuízo para o Erário.

Demonstrativo IV - Valor do ICMS ST recolhido a menor: apresenta os valores devidos pela autuada,

referentes a cada período de apuração das GIA-ST, correspondentes aos recolhimentos a menor do ICMS-ST nas saídas para o Estado da Bahia, decorrentes da utilização irregular dos créditos fiscais indevidos, feita com base nos documentos fiscais inidôneos, conforme identificados no Demonstrativo III, sendo portanto exigidos nesta autuação os valores recolhidos a menor, além dos demais acréscimos determinados pela legislação vigente.

Como exemplo de glosa de créditos indevidos citamos o mês de referência 09/2012, para o qual o Demonstrativo I indica que a autuada contabilizou na respectiva GIA-ST o valor de ICMS ST retido da ordem de R\$ 1.167.223,32 tendo havido resarcimentos no total de R\$ 511.290,00. No Demonstrativo II verifica-se que do total de R\$ 511.290,00 de resarcimentos, R\$ 330.030,00 foram oriundos de Notas Fiscais de Transferências de créditos emitidas pela Fábrica de Biscoitos Tupy S/A, CNPJ 15.107.410/0002-95 correspondentes às NF 100, 101 e 104. Todavia, a circularização destas Notas Fiscais com o registro de apuração na EFD da empresa emitente mostrou que somente o valor parcial de R\$ 110.010,00 guarda correspondência com os estornos de créditos lançados pela empresa Tupy S/A no período, conforme Demonstrativo III, sendo considerada a diferença como objeto de glosa pela fiscalização, a título de crédito indevido, visto que o aproveitamento das demais Notas Fiscais pela autuada acarretou prejuízo ao Erário baiano, no mês de referência 2012/09, da ordem de R\$ 220.020,00 (demonstrativo IV), pelo fato desta empresa ter registrado indevidamente tais créditos como resarcimentos nas suas GIA-ST.

Os documentos fiscais anexados ao Processo Administrativo Fiscal (cópias das GIA-ST da autuada, Notas Fiscais, EFD e DMA) conjugados com os demonstrativos supracitados evidenciam o mecanismo de realização de transferência de créditos indevidos, caracterizando a fraude contra a Fazenda pública. A prática irregular, objeto desta ação fiscal, (utilização indevida de crédito fiscal referente a documento fiscal inidôneo), tem conexão direta com a outra, mas com a qual não se confunde (transferência irregular de crédito fiscal a outro estabelecimento), que resultou na lavratura dos Autos de Infração 206973.0001/20-0, 206973.0023/19-0, 206973.0002/20-7 e 206973.0025/19-3, para imposição de penalidades ao contribuinte Fábrica de Biscoitos Tupy S/A, cuja fraude foi indevidamente reconhecida pelo infrator, sendo reconhecida a multa indevida aos cofres públicos. A Lei 8.137/1990 define as condutas consideradas como crime contra a ordem tributária, dentre as quais destaca-se, no seu artigo 1º, inciso IV, “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato”. Os elementos aqui apontados indicam que a autuada, empresa MOTRISA S/A, incorreu em conduta fraudulenta ao utilizar os créditos indevidos, tal a sua magnitude, diante do volume das operações comerciais praticadas pela empresa TUPY S/A. Vale ressaltar que a contagem do prazo decadencial levou em conta a ressalva do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN – Código Tributário Nacional, de que o prazo decadencial não será contado pela regra geral quando haja dolo, fraude ou simulação.

Concluindo, são exigidos neste Auto de Infração os valores de ICMS-ST recolhidos a menor pela empresa MOTRISA S/A, em virtude da glosa dos créditos indevidos, que acarretaram, de modo irregular, na redução do montante do imposto que deveria ter sido pago ao Estado da Bahia, bem como são exigidos os demais acréscimos, conforme legislação vigente.”

Documentos juntados ao Auto de Infração pela Auditoria (fls. 09 a 394): Ordem de Serviço; Informações Cadastrais do autuado extraídos do INC (sistema interno da SEFAZ-Ba); Termo de Início de Fiscalização; Demonstrativo I (Apuração do ICMS-ST nas saídas para destinatários situados no Estado da Bahia); Demonstrativo II (Detalhamento dos Ressarcimentos – Identificação das Notas Fiscais de Transferência de Crédito lançadas no campo “Ressarcimento” das GIA-ST); Demonstrativo III (Glosa dos Créditos Indevidos); Demonstrativo IV (Valores correspondente ao cada período de apuração das GIA-ST, relacionados aos recolhimentos a menor do ICMS-ST nas saídas para o Estado da Bahia, decorrentes de ressarcimento irregular, feito com base em documentos inidôneos, conforme identificado no Demonstrativo III); cópias das GIA-ST 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015; cópias das Notas Fiscais de Transferência de Créditos Acumulados de ICMS de 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015; cópias das DMA's 2011/2012; cópias da Apuração EFD anos de 2013, 2014 e 2015; mídia digital (CD), contendo os documentos, em formato eletrônico, que serviram de lastro probatório da peça de lançamento.

O contribuinte após ser notificado do lançamento, através do DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, em 14/07/2020, ingressa com defesa administrativa, protocolada em 11/09/2020, peça processual juntada entre as fls. 409/414verso. Petição defensiva subscrita por advogados habilitados a atuar no PAF através do instrumento de representação juntado à fl. 427.

Após ressaltar a tempestividade da peça impugnatória e fazer uma síntese dos fatos relatados pelas autoridades fiscais no Auto de Infração, a defesa passou a sustentar a insubsistência do lançamento: **primeiro**, em relação a decadência dos créditos tributários lançados; **segundo**,

quanto à inexistência da infração praticada; **terceiro**, pela necessária vinculação da Auditoria ao entendimento manifestado na Solução Consulta oriunda do Processo tombado na SEFAZ-Ba sob o nº 31719120114.

Relativamente à **primeira alegação defensiva (decadência dos créditos tributários objeto do lançamento)**, pontuou que o ICMS constitui tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, cabendo ao contribuinte apurar e recolher o valor devido, constituindo o chamado “autolançamento”, devendo o fisco, se detectar ausência ou insuficiência no recolhimento do imposto, promover o lançamento para exigir os valores não pagos.

Destacou que o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN para prática do ato administrativo de lançamento do crédito tributário é de cinco anos, contados da ocorrência do respectivo fato gerador. Reproduziu na peça defensiva o referido dispositivo legal.

Salientou a defesa que a Auditoria ao incluir na apuração do ICMS-ST supostamente devido, valores relativos aos meses de novembro de 2011 a junho de 2015, violou claramente a regra do art. 150, § 4º do CTN, já que esse tributo, mesmo que fosse devido, já estaria alcançado pela decadência. Segundo consta da autuação o prazo decadencial quinquenal estaria sendo deliberadamente desprezado pelos autuantes, pois se estaria, segundo ali se afirmou, diante de uma hipótese de “*fraude, dolo ou coação*”.

Disse ser necessário discernir duas condutas distintas descritas na autuação atribuídas a sujeitos passivos diferentes: **a**) uma conduta, essa sim expressamente apontada como fraudulenta, consistente em emitir notas fiscais de transferência de crédito sem lastro, produzindo documentação fiscal inidônea, imputada à empresa Fabrica de Biscoitos Tupy S/A; e **b**) a conduta de utilizar créditos recebidos por transferência, os quais, após ação fiscalizatória, foram considerados como ilegítimos. Essa última conduta, imputada à Impugnante.

Afirmou que a impugnante não praticou e não pratica nenhum tipo de fraude. Limitou-se a utilizar créditos fiscais, os quais, pela análise posterior da fiscalização, foram considerados supostamente inexistentes, não por ato atribuído à Impugnante, mas sim por conduta, segundo a própria autuação, de caráter fraudulento, atribuída à empresa cedente dos créditos (Fábrica de Biscoitos Tupy S/A).

Acrescentou, na sequência, que a Impugnante agiu de boa-fé, inclusive perante o fisco baiano, e de forma preventiva. No ano de 2011, antes de adquirir os créditos fiscais recebidos em transferência da empresa TUPY S/A, formulou consulta fiscal à SEFAZ-Ba e obteve como resposta um parecer com a indicação expressa de que a responsabilidade tributária pelo ICMS-ST porventura devido em caso de inidoneidade das notas fiscais de transferência seria exclusivamente da empresa cedente.

Asseverou ser incoerente supor que a Impugnante teria praticado alguma “fraude”, se ela mesma se antecipou e formulou consulta à SEFAZ/BA, antes de adquirir os créditos fiscais, tendo seguido com exatidão todas as orientações do fisco baiano, manifestada na resposta à consulta formulada.

Discorreu que, se o fisco baiano identificou alguma eventual fraude na apuração dos créditos fiscais da empresa cedente, isso obviamente nada pode se relacionar com a empresa Impugnante, que, sempre agindo de boa-fé e de forma transparente, não se envolveu, não participou e nem praticou qualquer ato supostamente fraudulento ou lesivo ao erário baiano.

Nessas circunstâncias, afirma a defesa, resta claro que a hipótese dos autos nada tem a ver com “*fraude, dolo ou coação*” praticado pela empresa autuada, razão pela qual é manifesta a decadência dos créditos tributários constituídos através do Auto de Infração ora impugnado.

Quanto à **segunda alegação defensiva (inexistência da infração praticada)**, salientou que os créditos glosados pelo fisco baiano têm origem em notas fiscais de resarcimento de ICMS provenientes dos estabelecimentos da empresa Fábrica de Biscoitos Tupy S/A - CNPJ nº 15.107.410/0002-94 e CNPJ nº 15.107.410/0001-03, que emitia esses documentos. Cópias das Notas

Fiscais juntadas ao PAF entre as fls. 153 a 345.

Após diligências fiscalizatórias dos órgãos da SEFAZ/BA, teria sido constatado que a empresa cedente dos créditos não teria “lastro” suficiente para as transferências realizadas para a Impugnante.

Registrhou a impugnante que a autuação não observou que a empresa MOINHOS DE TRIGO ÍNDIGENA S/A, ora autuada, estabelecida no Estado de Sergipe, signatária do Protocolo ICMS 46/00, que estabelece o regime do ST nas operações interestaduais com farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, não possui qualquer responsabilidade pela ausência ou insuficiência de créditos fiscais recebidos em transferência, cabendo unicamente à empresa cedente arcar com os valores de imposto porventura devidos ao Estado da Bahia.

Assinalou que o RICMS/Ba, em seu art. 506-E, § 1º, III, cujo texto foi reproduzido na peça defensiva (fl. 363), de acordo com a redação dada pelo Decreto nº 13.339/2011, previu expressamente a possibilidade de apuração do saldo credor de ICMS pelas empresas fabricantes de biscoitos e a transferência do eventual excedente aos moinhos de trigo situados em Estados signatários do Protocolo ICMS 46/00, “sem necessidade de autorização fiscal”, para fins de abatimento do imposto referente à substituição tributária.

O mesmo RICMS/BA, segundo a defesa, no que tange à transferência de créditos para os moinhos localizados em unidades signatárias do Protocolo ICMS 46/00, estabeleceu que a responsabilidade quanto ao valor do crédito transferido, bem como sua legitimidade, é de responsabilidade total da empresa cedente. Por isso, a legislação tributária expressamente dispensou autorização ou visto nas notas fiscais das referidas transferências de créditos.

Salientou, na sequência, que a empresa cessionária dos créditos recebidos em transferência não teria, e nem tem, mecanismos de identificar erro, fraude ou inexatidão nos créditos que está recebendo, sendo essa providência fiscalizatória de atribuição exclusiva do fisco.

Nesse contexto, reiterou a impugnante, a legislação tributária do Estado da Bahia, visando simplificar o procedimento de transferência de créditos, dispensou a prévia inspeção ou autorização para que os direitos creditórios fossem cedidos a terceiros, daí porque o estabelecimento cedente responde integralmente por qualquer glosa futura realizada em relação aos valores transferidos. Desta forma, as indústrias locais, a exemplo do que sucede com a Fábrica de Biscoitos Tupy S/A, quando fiscalizadas em relação aos créditos por elas transferidos, é que devem arcar com toda a responsabilidade quanto à respectiva veracidade ou legitimidade. Consequentemente, o moinho situado em Estados signatários do Protocolo ICMS 46/00, como acontece com o Impugnante, não tem qualquer responsabilidade quanto à origem, exatidão ou até mesmo veracidade dos créditos recebidos em transferência.

Mais à frente discorreu que somente a partir de 01/01/2020, com a nova redação dada ao art. 377, § 1º, III do RICMS/2012, é que se passou a exigir a prévia autorização do inspetor fazendário para a fruição do crédito recebido em transferência. Afirmou que esse entendimento ora exposto, é exatamente o que consta da manifestação formal da SEFAZ-BA, no parecer exarado em consulta formulada previamente pela impugnante, nos autos do Processo nº 31719120114 (cópia em anexo – fl. 415).

Sustenta a defesa que o parecer em questão, subscrito pelo GERENTE GECOT e pelo DIRETOR DITRI da SEFAZ/BA, evidencia que a impugnante não poderia jamais ser responsabilizada nem autuada por eventuais glosas realizadas nos créditos recebidos em transferência. Esse mesmo entendimento também já havia sido manifestado pelo Sr. Luis Henrique de Sousa Alexandre, Auditor Fiscal, Diretor em exercício na SAT/DPF, que após ser questionado pela empresa impugnante, via e-mail, enviado em 08/11/2011 (cópia anexa – fls. 417/418), assim se pronunciou:

“Relativamente ao Decreto nº 13.339/2011, no que tange à transferência de créditos para os moinhos signatários do Protocolo 46/00, a responsabilidade quanto ao valor do crédito, bem como da sua

legitimidade, é de responsabilidade total da empresa cedente. Logo, não cabe autorização ou visto nas notas fiscais das referidas transferências de créditos. O objetivo do estado foi dar celeridade na aquisição de matéria-prima (farinha de trigo) pelas indústrias locais.

Desta forma, as indústrias locais, quando posteriormente forem fiscalizadas é que arcarão com a responsabilidade quanto à veracidade dos créditos.

Consequentemente, os moinhos signatários do referido protocolo, não terão nenhuma responsabilidade quanto à origem e veracidade dos créditos". (grifos e negritos no original).

Pontuou em seguida, considerando o quanto já exposto, que a empresa autuada antes de realizar qualquer aquisição de crédito de fábricas de biscoitos situadas no Estado da Bahia, dirigiu-se aos auditores fiscais da Bahia, além de formular consulta formal objetivando ter segurança jurídica nas operações e obteve sempre a mesma resposta, por ser um moinho estabelecido em Estado signatário do Protocolo ICMS 46/00, razão pela qual reiterou o entendimento de que não possui qualquer responsabilidade quanto à existência e exatidão dos créditos recebidos em transferência na forma prevista no art. 506-E, § 1º, III do RICMS-Ba.

Destacou, mais uma vez, que se houve erro, inexatidão, fraude ou falta de “*lastro*” nos créditos registrados pela empresa cedente, caberia aos fiscais autuantes exigir os valores porventura devidos a título de ICMS, exclusivamente, da empresa que transferiu erroneamente os créditos (se é que isso também não foi feito ...), ao invés de descumprir a legislação tributária, contrariando a orientação manifestada pela própria SEFAZ/BA em consulta formulada especificamente para a situação ora examinada, e autuar erroneamente a Impugnante.

Afirmou ter agido de forma diligente e prudente, pois antes de adquirir os créditos fiscais certificou-se de que a operação poderia ser realizada, obtendo a indicação inequívoca da própria SEFAZ/BA de que não lhe poderia ser imputada qualquer responsabilidade pelo imposto porventura devido em razão de possíveis vícios no crédito originário.

Frente aos argumentos expostos entende estar descharacterizada, não só qualquer suspeita de fraude por parte da Impugnante, que agiu de boa-fé ao consultar previamente a SEFAZ/BA antes de realizar a operação de aquisição de créditos em transferência, mas, sobretudo, qualquer responsabilidade por impostos devidos em razão da glosa promovida pela fiscalização, que deve ser direcionada apenas e tão somente (*se é que já não foi ...*) à empresa cedente (Fábrica de Biscoitos Tupy S/A).

Terceira insubsistência do lançamento fiscal apontado na peça defensiva (vinculação ao entendimento manifestado na Solução Consulta oriunda do Processo nº 31719120114). Pontuou o contribuinte, mais uma vez, que antes de realizar as operações de aquisição dos créditos fiscais, a empresa autuada formulou consulta, objeto do Processo nº 31719120114, que foi devidamente respondida, no sentido da ausência de responsabilidade do consultante pelo eventual Imposto devido na glosa dos créditos adquiridos, cujo ônus seria exclusivamente da indústria cedente dos créditos. Reproduziu a resposta à fl. 498 dos autos.

Destacou, que a resposta dada à consulta administrativa tem caráter vinculante em relação aos agentes da administração tributária responsáveis pela prática dos atos de fiscalização, até que sobrevenha eventual mudança de entendimento no âmbito dos órgãos superiores da própria Secretaria da Fazenda. Logo, a resposta à consulta vincula toda a administração tributária ao conteúdo respondido.

Sobre o caráter vinculante da solução de consulta transcreveu lições de Hamilton Fernando Castardo, (in Processo Administrativo Tributário, 2º ed. São Paulo, IOB, 2006, p. 146), além de decisões proferidas pelo STJ, em sede de Recurso Especial, no REsp nº 670.601/PR, Rel. Min. Teori Zavascki (DJ 19/06/2008); e, no REsp nº 786.473/MG, Rel. Min. Castro Meira (DJ 31/10/2006).

Além disso, a defesa assinalou que, segundo estabelecido na própria legislação tributária baiana, a consulta, quando eficaz, possui o efeito de eximir o contribuinte do pagamento do tributo ou penalidades relacionadas com os fatos consultados, conforme disposição expressa contida no art.

158, § 5º do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB). A consulta tributária, respondida pelo órgão da administração tributária vincula não só o contribuinte, mas também os órgãos internos e os responsáveis pela auditoria fiscal quanto ao conteúdo do que foi expressamente respondido e esclarecido.

Ponderou que no caso em questão o contribuinte, de plena boa-fé, confiou, e confia plenamente, na resposta proveniente da SEFAZ/BA no sentido de que não lhe pode ser imputada qualquer responsabilidade por tributos porventura devidos em caso de glosa dos créditos recebidos em transferência, visto que a resposta dada à consulta formulada pelo Impugnante, conforme se infere da documentação anexada na inicial, foi assertiva no sentido de que: (a) empresa cessionária dos créditos (moinho localizado em Estado signatário do Protocolo ICMS 46/00) não tem nenhuma responsabilidade por inexatidão, falta de veracidade ou ilegitimidade dos créditos adquiridos, bem como que (b) havendo glosa dos créditos transferidos, caberá à indústria situada no Estado da Bahia responder, com exclusividade, pelos valores que porventura deixaram de ser recolhidos.

Afirmou ser fácil se constatar que a autuação fiscal ora impugnada está em manifesto contraste com a resposta à consulta dada no Processo nº 31719120114, o que torna insubstancial o Auto de Infração aqui combatido.

Frisou ainda a defesa que seria um absurdo a fiscalização não respeitar o teor da resposta da consulta tributária, acreditando que no momento da lavratura do Auto de Infração, provavelmente os autuantes ignoravam a existência do processo nº 31719120114 e do seu posterior desfecho.

Ao finalizar a peça de defesa o contribuinte sustentou que, no caso em exame, se torna necessária a correção do equívoco cometido na ação fiscal, motivo pelo qual requer que seja declarada a improcedência do Auto de Infração, seja pela decadência ou pela total ausência de responsabilidade da empresa autuada pelos tributos lançados.

Informativo fiscal prestado pelos autuantes, peça processual inserida entre as fls. 429 a 438. Inicialmente, nos itens 1 e 2 da peça informativa, foi reproduzido o inteiro teor da acusação fiscal e uma transcrição resumida das razões articuladas na peça defensiva.

No item 3 os autuantes passaram a enfrentar e rebater os argumentos e pedidos formulados pelo sujeito passivo.

Preliminarmente, salientaram que o presente lançamento tributário foi constituído em estrita observância às disposições legais pertinentes, com a devida ciência do ato fiscalizatório mediante termo de início de fiscalização recebido pela empresa autuada em 12/05/2020, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, nos termos do inc. I, do § 3º, do art. 108 do citado RPAF/99.

Entregues ao contribuinte, em meio magnético, todas as peças que constituem o Processo Administrativo Fiscal. Acostados aos autos as cópias impressas dos demonstrativos que compõem a autuação, com todas as informações necessárias à evidenciação da infração cometida, assim como as Notas Fiscais Eletrônicas nas quais se identificaram as operações objeto de autuação, bem como as GIA-ST do período fiscalizado.

Antes de abordarem os argumentos de mérito da autuada, destacaram alguns aspectos da autuação que são fundamentais para o pleno esclarecimento dos fatos.

A empresa autuada – Moinhos de Trigo Indígena – S/A – MOTRISA – é inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia como Substituto Tributário, sendo, portanto, responsável pelo recolhimento do ICMS devido a título de Substituição Tributária nas operações de vendas interestaduais com destino a esta Unidade da Federação. O montante do ICMS-ST que foi apurado e cobrado através do presente Auto de Infração tem como fatos geradores operações realizadas exclusivamente pela autuada, através de vendas interestaduais para compradores situados no Estado da Bahia. Isto significa que a empresa MOTRISA é a responsável tributária pelo montante de imposto apurado por meio do presente Auto de Infração, uma vez que a mesma deu causa ao

fato gerador, isto é, à saída de mercadorias sujeitas à sistemática da substituição tributária.

No tocante à infração que foi imputada ao contribuinte, os autuantes pedem que seja observado o disposto no art. 136 da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional (CTN), texto reproduzido na peça informativa, visto que o citado artigo de lei se refere a uma hipótese de responsabilidade objetiva, que tem relação com as ações conduzidas pela impugnante durante longo período de tempo, que vai de novembro/2011 até dezembro/2019.

Sob este enfoque esclareceram que o presente Auto de Infração se refere à cobrança de valores apurados entre os meses de **11/2011 e 06/2015**, tendo sido o período de 07/2015 a 11/2019 objeto de lançamento através do Auto de Infração nº 281071.0026/20-9. Nestes autos foram identificados os créditos indevidos transferidos pela matriz da empresa TUPY, CNPJ 15.107.410/0002-94. Além disso, foram também lavrados os Autos de Infração nºs 281071.0025/20-2 e 281071.0024/20-6, referentes aos períodos 11/2011 a 06/2015 e 07/2015 a 12/2019, respectivamente, sendo identificados nesses lançamentos os créditos indevidos transferidos pela filial CNPJ 15.107.410/0001-03 da empresa TUPY.

Pontuaram que estas informações são relevantes para possibilitar a visão completa da real dimensão das operações objeto de cobrança, e, por conseguinte da magnitude do prejuízo causado às contas públicas do Estado da Bahia.

Apresentaram um quadro resumo contendo os valores objeto das cobranças nos quatro autos de infração retro mencionados:

Número do Auto de Infração	Período fiscalizado	Valor Histórico	Origem dos Créditos Indevidos
281071.0024/20-6	07/2015 a 12/2019	34.562.350,00	Fábrica de Biscoitos Tupy S/A, CNPJ 15.107.410/0001-03
281071.0025/20-2	11/2011 a 06/2015	14.294.587,00	Fábrica de Biscoitos Tupy S/A, CNPJ 15.107.410/0001-03
281071.0026/20-9	07/2015 a 12/2019	3.945.100,00	Fábrica de Biscoitos Tupy S/A, CNPJ 15.107.410/0002-94
281071.0027/20-5	11/2011 a 06/2015	5.846.940,00	Fábrica de Biscoitos Tupy S/A, CNPJ 15.107.410/0002-94
Total		58.648.977,00	

Em todos os Autos referenciados, a infração cometida pela impugnante consistiu na utilização indevida de Crédito Fiscal de ICMS decorrente de documento fiscal falso ou inidôneo, identificada pela Fiscalização através da análise das Notas Fiscais de Transferência de créditos emitidas pela empresa Fábrica de Biscoitos Tupy S/A e a correspondente utilização das mesmas na apuração mensal do ICMS-ST a pagar.

Afirmaram, na sequência, que a farta documentação anexada ao PAF pela Auditoria revela que os fatos são incontroversos e estão a sustentar a materialidade da autuação, não deixando dúvidas a respeito da magnitude dos valores que deixaram de ser recolhidos pela autuada.

Acrescentaram que, em nenhum trecho da peça impugnatória, houve a negativa de existência das operações de vendas interestaduais, nem tampouco foi contestado o fato de que efetivamente a MOTRISA se beneficiou dos créditos recebidos da empresa TUPY. Sequer foram questionados os valores relacionados na farta documentação anexada aos autos.

Portanto, segundo os autuantes, considerando os princípios que regem o contencioso tributário, notadamente o da necessária busca pela verdade material, configura-se claramente a concordância da autuada com a existência e utilização dos diversos documentos fiscais relacionados na autuação, bem como a magnitude dos valores envolvidos, nos termos do que se encontra previsto no Decreto nº 7.629/1999 – RPAF/BA – especialmente nos arts. 140 a 143, normas também reproduzidas na peça informativa.

Passaram, mais à frente, a rebater de forma mais específica os argumentos desenvolvidos pela impugnante na inicial defensiva.

Assinalaram que os créditos fiscais auditados pela fiscalização foram identificados como

indevidos e glosados a partir do exame das notas fiscais de ressarcimento de ICMS provenientes da empresa Fábrica de Biscoitos Tupy S/A, CNPJ 15.107.410/0002-94 e 15.107.410/0001-03, emissora de tais documentos, em cotejo com a escrita fiscal da emitente, tendo sido observada, na apuração mensal daquela empresa, a inexistência de saldo credor na magnitude dos montantes transferidos para a empresa MOTRISA.

Observaram, inclusive, que a própria empresa TUPY, emitente das notas fiscais de transferência dos créditos de ICMS, foi autuada em outras ações fiscais por esta irregularidade, sendo que a mesma não negou o cometimento da fraude, e não se defendeu na esfera administrativa. Pelo contrário, procedeu ao recolhimento das multas referentes aos autos de infração lavrados pela SEFAZ/BA, o que significa a concordância com o cometimento da fraude.

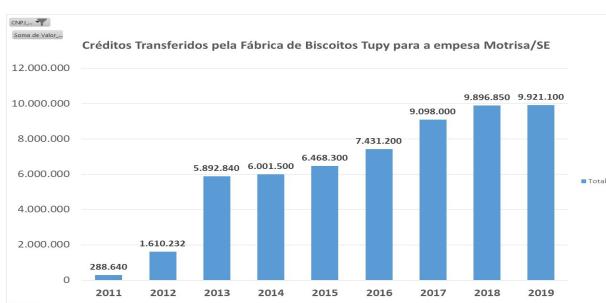
Asseveram que a autuada busca se eximir de qualquer responsabilidade sobre os prejuízos apontados no quadro anterior, argumentando que caberia exclusivamente à empresa cedente arcar com os valores de imposto porventura devidos ao Estado da Bahia. Nesse sentido, foi invocado pela defesa o RICMS/BA (art.506-E, parágrafo 1º, III), o qual previa de forma expressa a possibilidade de **apuração de saldo credor de ICMS pelas empresas fabricantes de biscoitos** e a transferência do eventual excedente aos moinhos de trigo situados em Estados signatários do Protocolo ICMS 46/00 sem necessidade de autorização fiscal. Pretendeu a defesa ressaltar que não era necessária a autorização do Fisco para tal transferência, porém não observou que o parágrafo 1º da citada norma **condiciona essa transferência à efetiva existência de saldo credor na empresa cedente dos créditos**.

Com isto, declararam os autuantes, a empresa autuada pretendeu se eximir da responsabilidade acerca do conteúdo das Notas Fiscais de transferência de crédito recebidas, o que não parece plausível, uma vez que se tratam de valores expressivos, recebidos de forma sistemática, em montantes elevados, ao longo de praticamente nove anos (conforme **demonstrativo II**), sendo diversos os documentos fiscais contendo valores repetidos no mesmo mês.

Sustentaram que as referidas Notas Fiscais apresentam descrições vagas e genéricas, contendo tão somente declaração de se tratar de operações de “*Transferência de Crédito de ICMS*” no campo da descrição do Produto/Serviço, emitidas sob o CFOP 6.949 (“*Outras Saídas de Mercadorias ou Prestação de Serviços*”), ao invés do código de CFOP 5.601 (*Transferência de crédito de ICMS acumulado*), além de breve referência ao Decreto nº 13.339/2011.

Os autuantes entendem que os documentos fiscais apresentam notável precariedade, não sendo razoável supor que uma empresa do porte da autuada, na qualidade de recebedora e beneficiária de expressivas reduções do imposto a recolher, simplesmente acatassem os escassos elementos formais presentes nas NF, declarados de maneira superficial pela empresa emitente, sem nenhuma indicação acerca do respaldo de tais valores que comprovasse sua real existência.

Chamaram mais uma vez atenção para o volume dos créditos recebidos no período, todos amparados em documentos fiscais com as características de precariedade acima apontadas, conforme detalhamento apresentado no gráfico abaixo:



Entendem os autuantes que a impugnante pretendeu dar uma interpretação aos efeitos do parecer exarado pela SEFAZ/BA numa dimensão que exorbita o alcance da consulta formulada. Defendem

que a consulta formal, por si só, não pode se constituir numa espécie de “salvo conduto” capaz de afastar toda e qualquer responsabilidade da autuada, como alegado pela mesma, mas deve somente restringir-se ao objeto do que foi questionado.

Reproduziram, na peça informativa, a questão formulada pela autuada no processo de consulta:

“Na hipótese de o crédito do qual as fábricas de biscoito se declaram detentoras venha a ser glosado pela fiscalização da SEFAZ-BA, a quem compete a responsabilidade de ressarcir o prejuízo causado ao Estado, seja pelo recolhimento a menor ou pelo não recolhimento do repasse devido pelos moinhos de trigo? Existe a hipótese em que os moinhos venham a ser solidariamente responsáveis?”

E a resposta da SEFAZ/BA:

“No que tange às transferências de créditos para os moinhos signatários do Protocolo 46/00, é de responsabilidade total das indústrias quando forem posteriormente fiscalizadas quanto à veracidade e origem dos referidos créditos, não cabendo aos moinhos signatários do protocolo, nenhuma responsabilidade solidária sobre qualquer prejuízo causado ao Estado em vista de divergências hipoteticamente comprovadas nas respectivas operações de transferência de créditos”

Afirmaram que está demonstrado inequivocamente que a autuada, ao tomar conhecimento da mudança na legislação (Art. 506-E do RICMS-BA) em novembro/2011 (Decreto nº 13.339/2011), que dispensara a autorização do Fisco nas transferências de crédito acumulado pelos fabricantes de biscoitos, considerou a possibilidade de eventualmente vir a ocorrer glosa em alguma dessas transferências, e tratou de formular consulta com objetivo de se salvaguardar de questionamentos futuros. No entanto, valeu-se dessa pretensa prerrogativa para sistematicamente usufruir de transferências cada vez mais vultosas, durante um período de nove anos, calcadas em documentos fiscais flagrantemente precários nos seus elementos descritivos, reduzindo significativamente o montante de imposto a pagar ao Estado da Bahia, o que demonstra que a mesma se beneficiou das práticas fraudulentas confessadas pela empresa TUPY nos autos de infração lavrados contra esta última.

Sustenta a Auditoria que tais fatos fulminam a alegação defensiva relacionada ao instituto da decadência, uma vez que o próprio CTN, no art. 150, § 4º, apresenta como exceção ao prazo quinquenal a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Nessa linha de raciocínio, afirmaram ser descabida a pretensão da autuada no sentido de invocar o “caráter vinculante” da consulta para se eximir de eventual responsabilidade por créditos indevidos glosados posteriormente pelo Fisco.

Os autuantes aduziram que o caso em exame não se refere a uma eventual divergência numa ou noutra nota fiscal de transferência de crédito, estando caracterizada uma ação sistemática, envolvendo reiteradas transferências ao longo de vários anos, com a produção de expressivo prejuízo ao Erário e em benefício econômico inequívoco para a impugnante.

A Auditoria entende, portanto, não ser possível acatar o argumento defensivo de que a resposta da SEFAZ/BA no processo de consulta acima referenciado seria suficiente para afastar qualquer responsabilidade pelos prejuízos ao Estado da Bahia apurados na presente autuação.

No tópico 4 e final da peça informativa os autuantes formularam pedido para que seja declarada a Procedência do Auto de Infração com o acolhimento das razões retro expostas.

Em sessão de Pauta Suplementar, dia 26/02/2021, o colegiado desta 5ª JJF converteu os autos em diligência— **Termo reproduzido às fls. 441-442** - ocasião em que foram apresentados os quesitos a seguir transcritos, dirigidos aos autuantes:

1 - foram coletadas provas no curso da ação fiscal que possam evidenciar que a empresa autuada atuou de forma dolosa ou mesmo em conluio para obter créditos fiscais em valores superiores aos disponíveis na escrita fiscal da empresa cedente (Fábrica de Biscoitos Tupy)?

2 – Considerando a mudança operada na legislação do ICMS, no art. 506-E, § 1º, inc. III do RICMS/97, pelo Decreto nº 13.339/2011, que não exigia a prévia autorização do fisco no que se refere a transferência de créditos do imposto, procedimento que foi alterado somente em 01/01/2020 (art. 377, § 1º, inc. III do ACORDÃO JJF N° 0112-05/22-VD

RICMS/12) e a consulta formulada pela autuada, tombada sob o nº 31719120114, questiona-se aos autuantes os efeitos jurídicos dessas disposições no que se refere à responsabilidade da autuada sobre os valores dos créditos fiscais recebidos em transferência.

Concluída a diligência deve o PAF retornar a este CONSEF para a continuidade das atividades de instrução e julgamento da lide fiscal.

As respostas aos questionamentos formulados por esta Relatoria foram apresentadas pelos autuantes na peça informativa juntada às fls. 446/459, datada de 10/01/2022. Inicialmente, fizeram uma breve contextualização dos fatos que conduziram à lavratura do Auto de Infração, reiterando os argumentos já expostos na Informação Fiscal anterior. Após essas considerações iniciais passaram a abordar os quesitos encaminhados por esta 5ª Junta de Julgamento Fiscal:

QUESITO 1 – “Foram coletadas provas no curso da ação fiscal que possam evidenciar que a empresa autuada atuou de forma dolosa ou mesmo em conluio para obter créditos fiscais em valores superiores aos disponíveis na escrita fiscal da empresa cedente (Fábrica de Biscoitos Tupy)?”

Em resposta à primeira indagação, voltaram a afirmar que no presente lançamento tributário estão sendo exigidos os valores de ICMS-ST recolhidos a menor pela empresa MOTRISA S/A, em virtude da glosa dos créditos indevidos, os quais provocaram uma drástica redução do montante do imposto que deveria ter sido pago ao Estado da Bahia. Os prejuízos causados pela prática adotada pela autuada estão evidenciados e quantificados nos demonstrativos contidos no Auto de Infração, de forma clara e precisa.

Frisaram que a conduta irregular, objeto do presente PAF, tem conexão **direta** com aquela praticada pela Fábrica de Biscoitos Tupy S/A (“*transferência irregular de crédito fiscal a outro estabelecimento*”), contribuinte este que **reconheceu a fraude cometida**, ao proceder ao pagamento dos Autos de Infração lavrados contra si sem sequer apresentar quaisquer alegações defensivas. Destacaram o próprio conceito de “fraude”, à luz da Lei nº 4.502/1964, a seguir reproduzido:

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência de fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. (negrito nos originais)

Conforme a doutrina jurídica, a figura da fraude exige três requisitos:

- a) a finalidade da conduta omissiva ou comissiva: **reduzir o montante do tributo devido**, evitar ou diferir o seu pagamento (requisito subjetivo);
- b) o caráter doloso da ação ou omissão: a **intenção** de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito (requisito subjetivo);
- c) o **meio** de realização do prejuízo ao Fisco: impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou excluir ou modificar as suas características essenciais (requisito objetivo).

Do conjunto de fatos relacionados ao caso concreto, os autuantes observaram que:

- a) A autuada agiu de forma ativa e consciente, para obter a redução no pagamento de parcela substancial do imposto, produzindo expressivo prejuízo ao Erário. A infração e os efeitos financeiros estão plenamente caracterizados no PAF, sendo inegável a responsabilidade da autuada, na qualidade de substituto tributário, sobre as perdas causadas aos cofres públicos, decorrentes de sua conduta.
- b) A conduta da autuada, ao utilizar sistematicamente os créditos indevidos, ao longo do período 2011 a 2019, revela a intenção deliberada de obter redução nas suas obrigações tributárias uma vez que não se tratava de um uso eventual, ocasional, de créditos fiscais transferidos, mas sim

da manutenção de operações comerciais em bases habituais, estruturadas com fundamento num mecanismo contínuo, habitual, de uso de créditos indevidos, caracterizando-se a intenção clara de eximir-se do pagamento integral do imposto devido na condição de substituto tributário.

Corroboraria tais afirmações o levantamento trazido em anexo a esta informação fiscal denominado “**Demonstrativo de Operações**” (fls. 460/461), contendo as seguintes explicações:

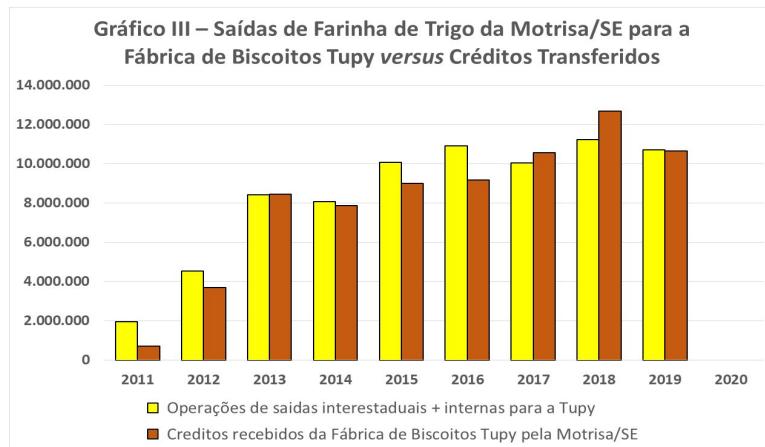
I – A coluna “a” apresenta valores cuja magnitude representa uma estimativa do tamanho aproximado do mercado atacadista baiano de farinha de trigo, contendo as aquisições deste produto feitas por empresas situadas na Bahia, provenientes de fornecedores de outros Estados da Federação.

II - Na coluna “b”, constam as saídas interestaduais da autuada, Motrisa/SE, com destino à Bahia. Na coluna “c” nota-se que a autuada teve, durante todo o período de 2012 a 2019, relevante participação como fornecedora do produto no mercado baiano, mantendo um volume bruto de vendas médio anual da ordem de R\$ 68 milhões, aproximadamente, respondendo por cerca de 24% da oferta nesse mercado.

III - Nas colunas “d” e “e” pode-se constatar que a maior parte das operações de saídas interestaduais da Motrisa/SE se deu por meio de transferências para suas filiais situadas no território baiano, CNPJ 88.447.0320018-29 e CNPJ 88.447.032/0017-48. Tais operações se expandiram no período, passando de 41,8% em 2012 para 93,8% do total das operações em que destinava trigo ao estado da Bahia em 2018 (coluna “e”).

IV – Nas colunas “f”, “g” e “h” constam os valores das saídas da Motrisa/SE para a Fábrica de Biscoitos Tupy (as duas filiais, CNPJ 15.107.410/0001-03 e CNPJ 15.107.410/0002-94), tanto de forma direta, quando de modo indireto, ou seja, através das suas filiais baianas (citadas no item “III” acima).

V – As colunas “h” e “i” evidenciam claramente o mecanismo no qual estiveram envolvidas as duas empresas, restando demonstrada, de forma cristalina, a correspondência entre os valores das saídas de farinha de trigo da Motrisa/SE (diretamente, ou através de suas filiais) para a Fábrica de Biscoitos Tupy (coluna “h”), e os valores dos créditos transferidos por esta última àquela empresa (coluna “i”), seguindo um padrão progressivo, conforme evidenciado no gráfico a seguir:



VI – Na coluna “j”, constata-se que a Motrisa/SE recebeu, da Fábrica de Biscoitos Tupy, créditos em montantes que equivaleram a praticamente 100% do valor de suas vendas a esta empresa, inclusive superando este percentual nos exercícios 2013, 2017 e 2018.

VII – Em contrapartida, como consequência de tais operações, os recolhimentos de ICMS ST feitos pela Motrisa/SE ao Estado da Bahia, caíram drasticamente, de forma contínua (coluna “k”), chegando a representar somente 0,3% do total das operações de saídas no período de 2017 (coluna “l”).

VIII – São nítidos os efeitos causados pela alteração no RICMS/BA, no final de 2019, que passou a exigir a autorização prévia do Fisco para a utilização dos créditos fiscais, rompendo a lógica das operações estruturadas entre as empresas em questão:

- Não houve mais operações de saídas de farinha de trigo para a Fábrica de Biscoitos Tupy, nem por parte da Motrisa de Sergipe, nem pelas suas filiais baianas (colunas “g”, “h” e “i”);
- Não houve mais recebimento de créditos (coluna “i”) pela Motrisa/SE;
- Ocorreu uma queda de 37% no valor das saídas da Motrisa/SE para destinatários na Bahia (coluna “b”), caindo tais operações de um montante de R\$ 64 milhões em 2019 para R\$ 40,3 milhões em 2020; enquanto isso, neste último período, o montante de ICMS ST recolhido pela autuada ao Estado da Bahia saltou para

a cifra R\$ 10,4 milhões (coluna “k”), efeito claro da impossibilidade de se utilizar, eventualmente, novos créditos indevidos.

*Assim, a materialidade dos fatos, tomados em conjunto, mensurados concretamente, a partir dos valores obtidos nas próprias Notas Fiscais das empresas envolvidas nas operações descritas, inclusive comparando-se os valores **antes** e **depois** das mencionadas modificações no RICMS/BA, revela a conduta adotada pela Impugnante, que agiu de forma deliberada, para reduzir o pagamento do imposto devido.*

c) *Finalmente, o “meio” empregado pela autuada para promover a redução do valor do imposto a recolher, ao longo dos anos está plenamente caracterizado e documentado nos autos do presente PAF. Constitui-se das notas fiscais emitidas pela Fábrica de Biscoitos Tupy S/A e contabilizadas pela autuada, documentos estes que, como já ficou demonstrado anteriormente, apesar de revestidos das formalidades legais, continham informação sem fundamento de verdade, revelando-se assim sua inidoneidade.*

Frente ao contexto acima exposto, entendem estar caracterizado o fato de que a autuada incorreu em conduta correspondente a infração à legislação fiscal, adotando ações que levaram à redução drástica dos seus recolhimentos, produzindo prejuízos ao Erário. À luz da Lei nº 8.137/1990, a qual define as condutas consideradas como crime contra a ordem tributária, as ações da autuada estão tipificadas no artigo 1º, inciso IV: “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato”.

Declararam mais uma vez que foram numerosos e frequentes os recebimentos de Notas Fiscais de Transferência de Crédito enviadas pela Fábrica de Biscoitos Tupy S/A, com habitualidade, o que caracteriza a intenção de esquivar-se do pagamento do imposto, não sendo razoável supor que a empresa MOTRISA S/A, hipoteticamente, tivesse sido levada a adotar esta conduta por um equívoco ocasional ou acidental. Esta suposição não se sustenta, diante da materialidade dos fatos, volume das operações e continuidade ao longo do tempo.

Portanto, para os autuantes, os elementos aqui apontados indicam o nexo entre “finalidade”, “intenção” e “meio”, comprovando-se que a autuada incorreu em conduta fraudulenta ao utilizar os créditos indevidos, tal a sua magnitude, diante do volume das operações comerciais praticadas pela empresa TUPY S/A.

QUESITO 2 – “Considerando a mudança operada na legislação do ICMS, no art. 506-E, § 1º. inc. III do RICMS/97, pelo Decreto no. 13.339/2011, que não exigia a prévia autorização do fisco no que se refere a transferência de créditos do imposto, procedimento que foi alterado somente em 01/01/2020 (art. 377, § 1º, inc. III do RICMS/12) e a consulta formulada pela autuada, tombada sob o no. 31719120144, questiona-se aos autuantes os efeitos jurídicos dessas disposições no que se refere à responsabilidade da autuada sobre os valores dos créditos fiscais recebidos em transferência”.

Conforme informação fiscal anterior, os autuantes entendem que a Consulta Tributária formulada no Processo nº 31719120114, **não produz os efeitos jurídicos pretendidos pela autuada**, a afastar toda e qualquer responsabilidade da empresa em relação aos créditos fiscais recebidos em transferência.

Em relação a este ponto destacaram mais uma vez as disposições normativas relacionadas com a transferência dos créditos, contida no RICMS/BA (art. 506-E, parágrafo 1º, III). Reproduziram o teor da referida norma:

“Art. 506-E. (...)

§ 1º Se a apuração ou reapuração resultar em saldo credor, os estabelecimentos fabricantes poderão:
(...)

III - transferir para os moinhos fornecedores de farinha de trigo, domiciliados neste estado e nas demais unidades federadas signatárias do Protocolo 46/00, sem necessidade de autorização fiscal, para abater do imposto referente à substituição tributária. (grifos e negritos no original)

Disseram ser evidente que a norma em exame assegura ao Fisco o direito de, no futuro, examinar os documentos fiscais pertinentes a tais transferências, verificar a regularidade dos mesmos e, se

for o caso, apurar possíveis infrações fiscais, constituindo o lançamento tributário pertinente, com todas as cominações legais. Além disso existe um condicionante claro para a validade dos créditos transferidos: **a existência de saldo credor, previamente, na escrita fiscal dos estabelecimentos fabricantes.**

Adicionalmente afirmaram que não haveria sentido em negar-se ao Fisco a possibilidade de verificar, justamente, o requisito de validade necessário à existência de tais créditos. Portanto, incabível o argumento da defendant, de que a consulta formal à SEFAZ-Ba teria “*caráter vinculante*” em relação aos agentes de administração tributária responsáveis pela prática dos atos de fiscalização.

Em outras palavras, segundo o raciocínio da autuada, a resposta da SEFAZ à consulta em questão lhe permitiria utilizar, indefinidamente, os créditos fiscais recebidos da Fábrica de Biscoitos Tupy S/A, sem que lhe pudesse ser imputada quaisquer responsabilidades futuras, caso tais créditos fossem considerados irregulares. Argumentaram que essa interpretação, salvo melhor juízo, contraria o próprio Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/1966 – CTN – Art. 136. Ou seja, mesmo na hipótese de que a empresa MOTRISA tivesse agido sem a intenção de lesar o Erário, ainda assim seria responsável pelo pagamento do imposto devido, como estabelece o CTN.

Salientaram na sequência que a consulta formulada pelo sujeito passivo não produz efeitos no âmbito da responsabilidade pelo recolhimento do tributo, e que o questionamento dirigido à Administração Tributária evidencia que a impugnante estava consciente de que havia a possibilidade de sofrer, no futuro, autuações fiscais, caso o Fisco viesse a executar a glosa dos créditos transferidos pela empresa cedente. Ou seja, a autuada manifestou ter conhecimento claro de que existia o risco de estar utilizando documento inidôneo e, ainda assim, recebeu e utilizou as notas fiscais emitidas pela empresa TUPY, alegando estar “protegida” por uma suposta “garantia”, dada pela resposta da SEFAZ no processo de consulta, de que não seria de modo algum responsabilizada por danos ao Erário.

Entendem, os autuantes, que essa suposta “proteção” não encontra absolutamente nenhum amparo legal.

Mais a frente os autuantes transcreveram trecho da resposta da SEFAZ/BA no processo de consulta em exame:

“No que tange às transferências de créditos para os moinhos signatários do Protocolo 46/00, é de responsabilidade total das indústrias quando forem posteriormente fiscalizadas quanto à veracidade e origem dos referidos créditos, não cabendo aos moinhos signatários do protocolo, nenhuma responsabilidade solidária sobre qualquer prejuízo causado ao Estado em vista de divergências hipoteticamente comprovadas nas respectivas operações de transferência de créditos”. (negritos no original)

Verificaram que a resposta dada pela SEFAZ na consulta em questão compõe-se de duas partes:

a) As indústrias emissoras das notas de transferência de créditos seriam as responsáveis pela veracidade e origem dos mesmos.

Sendo assim, a fiscalização acertadamente procedeu à lavratura dos autos de infração sobre a Fábrica de Biscoitos Tupy, exatamente pela infração tipificada nos seguintes termos “*Transferiu irregularmente crédito fiscal de ICMS a outro estabelecimento*”.

b) Aos moinhos não caberia nenhuma responsabilidade solidária sobre qualquer prejuízo causado ao Estado em vista das divergências comprovadas.

Aqui a consulta revela sua ineficácia quanto ao afastamento da cobrança de responsabilidade da autuada, que no presente caso não é “solidária”, mas “principal”, pois foi a autuada que, na qualidade de substituto tributário, responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente sobre as operações subsequentes às saídas interestaduais, efetivamente causou

prejuízos ao Erário quando deliberadamente utilizou as notas fiscais de transferências de crédito recebidas da empresa Tupy S/A.

Por isso, a fiscalização identificou a infração tipificada como “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a documento(s) fiscal(is) falso (s), ou inidôneo(s)*”.

Reiteraram o entendimento de que a consulta não produz os efeitos pretendidos pela autuada, no sentido de livrar-se de quaisquer responsabilidades pelo dano causado à Fazenda Pública Estadual. Ao aplicar-se o teor da consulta aos elementos factuais supervenientes, surge uma situação que não fora considerada na formulação inicial do questionamento pela conselente: a identificação da fraude cometida pela Fábrica de Biscoitos Tupy, com o aproveitamento reiterado e sistemático dos documentos inidôneos pela empresa MOTRISA, configurando a conduta, segundo os autuantes, prevista na Lei nº 8.137/1990 – Art. 1º, abaixo reproduzido:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou **prestar declaração falsa** às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

Transcreveram também as disposições constantes dos arts. 156 e 157, inc. IV da Lei nº 3.956/81 (COTEB).

Art. 156. É assegurado ao contribuinte, ou entidade representativa de classe de contribuintes, o direito de formular consulta sobre interpretação e aplicação da legislação tributária, em relação a fato determinado e de seu interesse,

Art. 157. Não produzirá efeito a consulta formulada:

(...)

VI - quando o fato ou ato for definido como crime ou contravenção.

Ao finalizarem a peça informativa vinculada à diligência fiscal, os autuantes declararam mais uma vez que não acatavam o argumento defensivo de que a resposta da SEFAZ/BA na consulta supracitada teria eficácia para, juridicamente, livrar a autuada de toda e qualquer responsabilidade pelos prejuízos ao Estado da Bahia, **razão pela qual voltaram a formular o pedido de julgamento pela procedência do Auto de Infração**.

Em 07/02/2022 esta Relatoria exarou despacho nos autos, à fl. 548, determinado que setor de preparo do CONSEF cientificasse o contribuinte do inteiro teor da peça informativa prestada pelos autuante em cumprimento da diligência, com a concessão de prazo de 10 (dez) dias para a manifestação defensiva.

Manifestação defensiva protocolada em 08/04/2022, através da peça processual anexada aos autos entre as fls. 469 a 477, subscrita pelos advogados do contribuinte.

Após tecer considerações em torno da tempestividade da petição empresarial, a defesa sustentou que as questões suscitadas pelo órgão de julgamento não foram respondidas pelos autuantes, fato a ratificar, no seu entendimento, a manifesta improcedência do Auto de Infração.

Reafirmaram inexistência de infração praticada. Chamaram a atenção de que os autuantes tergiversaram, deixando de responder os quesitos apresentados na diligência fiscal que lhes fora dirigida. Isso porque o cerne do primeiro questionamento reside justamente na ausência de prova quanto à ação dolosa ou em conluio com a empresa Fábrica de Biscoitos Tupy S/A.

Salientaram, mais uma vez, que o Auto de Infração impugnado se direcionou a apurar utilização pretensamente indevida de créditos fiscais recebidos em transferência pela empresa Requerente.

Voltaram a informar que antes de realizar qualquer aquisição de crédito dirigiu-se aos auditores fiscais da Bahia (SEFAZ-Ba), formulando consulta formal para ter segurança jurídica nas operações a serem realizadas e a resposta obtida sempre foi a mesma: por ser um moinho estabelecido em Estado signatário do Protocolo ICMS 46/00, a Requerente não possui nenhuma responsabilidade quanto à existência e exatidão dos créditos recebidos em transferência na forma prevista no art. 506-E, § 1º, III do RICMS.

Questionou: *“E qual seria a prova de conluio ou fraude da Requerente trazida pelos autuantes em sua manifestação?”*. Resposta: nenhuma. Esclareceu a defesa que os autuantes não trouxeram novos elementos fáticos, documentos ou qualquer outro elemento de prova que caracterizasse uma conduta dolosa ou fraudulenta da Requerente, mas apenas “gráficos” com o propósito de tentar caracterizar uma diminuição de arrecadação ou aumento na utilização de créditos fiscais.

Afirmou ser evidente que seria tarefa deveras difícil configurar uma pretensa fraude ou conluio dentro das circunstâncias do caso posto em julgamento, pois a empresa Requerente foi diligente e prudente, agindo de forma transparente e de boa-fé, atendo-se rigorosamente à legislação tributária do Estado da Bahia, pois antes de adquirir os créditos fiscais, certificou-se de que a operação poderia ser realizada, obtendo a indicação inequívoca da própria SSFAZ/BA de que não lhe poderia ser imputada qualquer responsabilidade pelo imposto porventura devido em razão de possíveis vícios no crédito originário.

Ponderou que a existência da consulta respondida formalmente pela SEFAZ/BA - antes de a Requerente adquirir os créditos – é fato incontrovertido nos autos. Os autuantes, por sua vez, apenas tentaram diminuir sua eficácia. Salientou, ainda, que ficou descaracterizada, não só qualquer suspeita de fraude por parte da Requerente, que agiu de boa-fé ao consultar previamente a SEFAZ/BA antes de realizar a operação de aquisição de créditos em transferência, mas, sobretudo, qualquer responsabilidade por impostos devidos em razão da glosa promovida pela fiscalização, que deve ser direcionada apenas e tão somente (*se é que já não foi ...*) à empresa cedente (Fábrica de Biscoitos Tupy S/A).

Ressaltou que o segundo quesito apresentado pelo CONSEF também não foi respondido pelos autuantes, que se limitaram a tecer comentários marginais ao tema, tergiversações e argumentações que, nítida e frontalmente, contrariam a legislação tributária baiana. Isso porque a Requerente, na condição de moinho de trigo, com estabelecimento situado no Estado de Sergipe, signatário do Protocolo ICMS 46/00, não possui qualquer responsabilidade pela ausência ou insuficiência de créditos fiscais recebidos em transferência, cabendo unicamente à empresa cedente arcar com os valores de imposto porventura devidos ao Estado da Bahia.

Reproduziu mais uma vez as disposições contidas no RICMS/BA, em seu art. 506-E, § 1º, III, com a redação dada pelo Decreto nº 13.339/2011, que previu expressamente a possibilidade de apuração do saldo credor de ICMS pelas empresas fabricantes de biscoitos e a transferência do eventual excedente aos moinhos de trigo situados em Estados signatários do Protocolo ICMS 46/00, *“sem necessidade de autorização fiscal para fins abater do imposto referente à substituição tributária”*.

Repetiu o argumento de que a empresa cessionária dos créditos recebidos em transferência não teria, e nem tem, mecanismos de identificar erro, fraude ou inexatidão nos créditos que está recebendo, sendo essa providência fiscalizatória de atribuição do fisco.

Pontuou novamente que a legislação tributária do Estado da Bahia, visando simplificar o procedimento de transferência de créditos, dispensou a prévia inspeção ou autorização para que os direitos creditórios fossem cedidos a terceiros, daí porque o estabelecimento cedente responde integralmente por quaisquer glosas futuras em relação aos valores transferidos.

Desta forma, as indústrias locais, a exemplo do que sucedeu com a Fábrica de Biscoitos Tupy S/A, quando fiscalizadas em relação aos créditos por ela transferidos, é que devem arcar com toda a responsabilidade quanto à respectiva veracidade ou legitimidade das operações auditadas pelas autoridades fiscais que lavraram o Auto de Infração em lide.

Ao longo da Manifestação Defensiva, a impugnante reiterou as alegações e argumentos que foram apresentados na inicial defensiva, reafirmando não ter qualquer responsabilidade quanto à origem, exatidão ou mesmo veracidade dos créditos recebidos em transferência, razão pela qual requer, mais uma vez, que seja julgado insubstancial o Auto de Infração ora impugnado.

Em despacho exarado à fl. 491 deste PAF, após avaliação dos elementos existentes neste processo, conclui que o mesmo se encontra em condições de ser inserido na pauta de julgamento.

É o relatório.

VOTO

No Auto de Infração em exame é imputado ao contribuinte Moinhos de Trigo Indígena S/A – MOTRISA, empresa estabelecida no Estado de Sergipe, inscrita no Estado da Bahia na condição de substituto tributário, por força de Acordo Interestadual (Protocolo ICMS 46/00), a conduta de utilização indevida de créditos de ICMS relacionados a documentos fiscais falsos ou inidôneos.

Conforme descrito na peça acusatória, a empresa autuada efetuou recolhimento a menor do ICMS em suas operações de vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária – ICMS-ST destinadas a contribuintes situados no Estado da Bahia, após deduzir na apuração do imposto os valores dos créditos indevidos, conforme detalhamento contido nos demonstrativos I, II, III e IV, anexos ao Auto de Infração.

Observado pelos autuantes, na peça acusatória, que os créditos glosados foram objeto de transferência irregular, efetuada através de documentação fiscal inidônea que, embora revestida das formalidades legais, nos termos do inciso III, do § 1º, do art. 506-E do RICMS/Ba - Decreto 6.284/97 e, posteriormente, o inciso III, do § 1º, do art. 377 do Decreto 13.780/12, do RICMS/Ba em vigor, foram emitidas com intuito de lesar o Erário Estadual em razão da inexistência de saldo credor a transferir no montante equivalente ao somatório das Notas Fiscais de Transferências de Créditos.

Em complemento, os autuantes informaram que as transferências de créditos foram recebidas dos estabelecimentos da empresa FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY S/A, CNPJ nº 15.107.410/0002-94 e CNPJ nº 15.107.410/0001-03, emitente esses documentos, que foram contabilizadas a título de resarcimento nas GIAS-ST da autuada.

A Auditoria constatou também que os valores de diversas notas fiscais de transferências de créditos emitidas pela empresa cedente não eram compatíveis com os montantes reais existentes na escrita fiscal. Afirmaram que os créditos transferidos não tinham respaldo ou lastro equivalente na escrita fiscal da emitente das notas fiscais, o que caracterizaria inidoneidade das mesmas, conforme artigos 31 a 44, inciso II da Lei nº 7.014/96, c/c o artigo 23 da Lei Complementar 87/96.

No relato descrito no Auto de Infração, a empresa Tupy S/A transferiu, no período fiscalizado, entre janeiro/2012 e junho/2015, R\$ 8.096.570,87 para a empresa autuada, realizando estornos de crédito na sua apuração mensal (EFD/DMA) da ordem de apenas R\$ 2.249.630,87, de forma que emitiu Notas Fiscais de Transferência incompatíveis com o volume real de crédito fiscal existente na sua escrita, cuja diferença foi lançada no Auto de Infração, totalizando o montante de R\$ 5.846.940,00, correspondente a cerca de 72,2% do total transferido, acarretando recolhimento a menor do ICMS ST para o Estado da Bahia. Caracterizada pelas autoridades fiscais, no auto de infração, fraude contra o erário baiano.

Os autuantes acrescentaram que a prática irregular objeto desta ação fiscal resultou também na lavratura de Autos de Infração contra a FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY S/A, com imposição de penalidades (**multas por transferência irregular de créditos fiscais**), que foram recolhidas aos cofres públicos, segundo os autuantes, sem contestação. Citamos abaixo os processos mencionados pelas autoridades fiscais:

- A.I nº 206973.0001/20-0;
- A.I. nº 206973.0023/19-0;
- A.I. nº 206973.0002/20-7;
- A.I. nº 206973.0025/19-3.

Na peça de defesa, anexada entre as folhas 409 a 414verso, o contribuinte autuado suscitou, em razões preliminares de mérito, a decadência dos créditos tributários lançados no Auto de Infração invocando a aplicação a este caso das disposições contidas no art. 150, § 4º do CTN, que estabelece prazo de cinco anos para a formalização do ato administrativo de lançamento do ICMS-ST, contados da ocorrência do respectivo fato gerador.

Afirmou, na sequência, nas suas considerações de mérito, que foram mencionadas no lançamento fiscal duas condutas distintas: **a) fraude cometida por outra empresa (Fábrica de Biscoitos Tupy); e, b) conduta de utilizar créditos indevidos recebidos em transferências.** Declarou não ter praticado nenhum tipo de fraude e que se limitou a utilizar créditos fiscais que posteriormente a fiscalização considerou insolventes, mas o ato não foi praticado pela empresa Moinhos de Trigo Indígena S/A. A conduta considerada infração deveria ter sido imputada à cedente dos créditos.

A defesa relatou ainda a existência de processo de consulta dirigido à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, em 2011, antes de adquirir os créditos recebidos em transferência, com resposta em parecer de que a responsabilidade tributária pelo ICMS-ST porventura devido, em caso de inidoneidade das notas fiscais, seria de responsabilidade da empresa cedente. Reiterou a inexistência neste caso de fraude ou dolo.

Feito esse breve resumo dos principais fatos que compõem a presente lide fiscal, passaremos na sequência a proferir a nossa decisão, firmada nos seguintes termos.

DECADÊNCIA

As discussões em torno da decadência nos tributos lançados por homologação, modalidade em que se enquadra o ICMS, atualmente se encontram pacificadas neste CONSEF, seguindo a diretriz traçada no Incidente de Uniformização da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (PGE) nº 2016.194710-0, que adotou a linha de entendimento consolidada no STF, através da Súmula Vinculante nº 08.

Os institutos da decadência e da prescrição são matérias reservadas a disciplinamento por lei complementar federal. A LEI COMPLEMENTAR de tributos no Brasil é o CTN.

De acordo com essa norma geral o prazo decadencial referente à obrigação principal deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o valor do imposto devido, mas efetuar o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se, por sua vez, o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fulcro no art. 173, I do CTN, quando: **a) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco**

verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em decorrência de dolo, fraude ou simulação.

O contribuinte arguiu decadência dos créditos lançados para todas as ocorrências lançadas no Auto de Infração, verificadas entre os meses janeiro de 2012 e junho de 2015, considerando que a empresa foi notificada do lançamento de ofício em 14.07.2020, através do DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, o que implica dizer que a constituição do crédito tributário em relação a fatos geradores ocorridos anteriormente a 13/07/2015 estariam fulminados pela decadência nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

No caso em exame, para os fatos geradores ocorridos nos meses de **janeiro, fevereiro, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013; e, janeiro a novembro de 2014**, mesmo adotando-se a contagem do prazo decadencial mais extenso, previsto no art. 173, inc. I do CTN, que estabelece o marco inicial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, verifica-se de plano que aqueles créditos tributários estão extintos pela decadência, conforme detalhamento abaixo:

- a) **meses do exercício de 2012 – prazo máximo para o lançamento de ofício – 31/12/2017;**
- b) **meses do exercício de 2013 – prazo máximo para o lançamento de ofício – 31/12/2018;**
- c) **meses do exercício de 2014 – prazo máximo para o lançamento de ofício – 31/12/2019;**

Para as ocorrências dos **meses de janeiro a junho de 2015** faz-se necessário verificar se o recolhimento a menor do tributo, decorrente da apropriação dos créditos fiscais recebidos em transferência, derivou de ato praticado com dolo ou fraude imputável ao autuado, conforme foi expressamente consignado pelas autoridades fiscais no Auto de Infração. Configurado o dolo ou fraude aplica-se o regramento estabelecido no art. 173, I do CTN. Caso contrário a contagem do prazo decadencial segue a normativa fixada no art. 150, § 4º da Lei Complementar Tributária.

Em princípio, considerando o disposto no art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172/1966), a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Todavia não se pode afirmar que o dispositivo em exame estabeleça que em nosso ordenamento jurídico as infrações tributárias sejam totalmente de natureza objetiva, ou seja, que basta haver uma relação causalidade entre ação e resultado para que se firme a responsabilidade do contribuinte.

O artigo 136 do CTN, de forma expressa, diz não ser necessária a presença do dolo para que a infração tributária se configure. Conforme leciona Sacha Calmon Navarro Coelho: “*A infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer ou não fazer previstos na legislação (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 7ª ed. Rio de Janeiro, 2004, p.754).*

No entanto, o próprio art. 136 do CTN ressalva que a lei pode exigir a intenção do agente como elemento essencial para a configuração do ilícito, o que é de resto imperativo quando da apreciação das sanções mais pesadas, em função de ilícitos graves, exatamente como ocorre no caso em exame, em que a conduta do contribuinte foi apenada com a multa fiscal de 100%, com enquadramento no art. 42, inc. IV, alínea “j” da Lei estadual nº 7.014/96, que apresenta a seguinte redação:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

IV - 100% (cem por cento) do valor do imposto:

(...)

j) quando se constatar qualquer ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente nesta Lei;

O elemento subjetivo também se apresenta imprescindível para se estabelecer o marco inicial da decadência, conforme já frisamos linhas acima.

Portanto, a avaliação do elemento subjetivo é essencial na solução dessa lide fiscal, visto que é o próprio ato de lançamento, no seu descritivo, que atraiu essa análise, tomando como premissa que o contribuinte autuado praticou atos fraudulentos em ação conjunta com a empresa cedente dos créditos.

Fraude, nos termos do art. 72 da Lei Federal nº 4.502/1964, dispositivo legal citado pelos autuantes na peça informativa, é: “... *toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento*”.

No descritivo do Auto de Infração há três qualificativos a revelar que as autoridades fiscais entenderam que o contribuinte buscou produzir um resultado dirigido a prejudicar os interesses do erário baiano, adicionando elementos subjetivos para a caracterização da infração : **a) receber em transferência irregular créditos de ICMS que sabia não terem suporte na escrita fiscal da cedente; b) usar de documentação fiscal inidônea que acobertava esses créditos visando redução do imposto a ser recolhido; c) promover a redução ICMS-ST devido ao Estado da Bahia, com a intenção de se beneficiar dessa redução e, em decorrência, lesar o fisco.**

A intenção de lesar relacionada à fraude tributária não se presume, mas deve estar sobejamente provada. Exatamente por essa razão é que a esta Relatoria, com a devida aprovação do colegiado de julgamento desta 5^a Junta, converteu o PAF em diligência aos autuantes objetivando trazer a este PAF elementos adicionais a comprovar o liame de propósitos comuns entre as condutas do cedente e do cessionário dos créditos fiscais objeto das glosas processadas neste lançamento de ofício. Até porque, as operações autuadas estavam submetidas ao regime de substituição tributária, envolvendo as remessas de farinha de trigo e de mistura de farinha de trigo para o estabelecimento da empresa cedente dos créditos.

A substituição tributária é um instituto através do qual, por meio de lei, se estabelece a responsabilidade de pagamento do tributo por fatos geradores que serão realizados por outro contribuinte (o substituído). O substituto responde por dívida relacionada a operações que serão realizadas por terceiros. Nessas circunstâncias a conduta em desconformidade com a lei praticada pelo substituído não pode ser transferida ao substituto, salvo a hipótese de ambos agirem de comum acordo, ou seja, através de conluio visando lesar o fisco.

Portanto, na situação descrita nestes autos, deverá estar presente e plenamente demonstrado o dolo, que constitui o elemento subjetivo inafastável para se atribuir a responsabilidade por eventuais fraudes. No caso concreto, segundo o descritivo do Auto de Infração, as fraudes teriam sido praticadas pelo contribuinte substituído em coautoria com o substituto tributário.

Porém, a responsabilidade pelas infrações quanto ao aspecto subjetivo, é sempre pessoal do agente que praticou o ato em desconformidade com a lei, conforme disposto no art. 137 do CTN, até porque somente a pessoa física tem capacidade psíquica de delinquir, por ação ou omissão. É exatamente por essa razão que o CTN elencou no seu art. 135 o rol de agentes que respondem pessoalmente pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Neste rol estão elencados, por exemplo, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Em relação à pessoa jurídica há que se analisar a questão sob a outra ótica, verificando se no caso concreto a empresa incorreu em descumprimento dos seus deveres tributários de dar, fazer ou não fazer, previstos na legislação de regência do imposto, tendo primazia o aspecto objetivo. O aspecto subjetivo, vinculado à conduta das pessoas que gerem a pessoa jurídica, aqui seria

secundário e utilizado tão somente para estabelecer a fixação da penalidade pelo descumprimento da lei tributária e o marco inicial dos prazos de decadência.

Quanto ao aspecto objetivo, a nosso ver, não se pode atribuir a responsabilidade por infração tributária à pessoa jurídica Moinho de Trigo Indígena S/A - MOTRISA, considerando que a própria Administração Tributária do Estado da Bahia tomou duas decisões:

- a) Editou normas, inseridas no Regulamento do ICMS de 1997 e 2012, afastando a necessidade de prévio exame pelo fisco baiano das notas fiscais de transferência dos créditos fiscais apurados e cedidos pela empresa Fábrica de Biscoito Tupy S/A, deslocando o exame da pertinência e correspondência dos valores transferidos para uma etapa posterior de fiscalização junto ao contribuinte cedente dos créditos;
- b) Em processo de consulta formulada pela empresa autuada no ano 2011, muito antes da realização das operações objeto da presente autuação, foi declarado expressamente pela Administração Tributária do Estado da Bahia que a responsabilidade pela veracidade e origem dos créditos transferidos cabia às indústrias cedentes, não se podendo atribuir aos moinhos signatários do Protocolo ICMS 46/00 qualquer responsabilidade quanto a eventuais prejuízos causados ao Estado em vistas de eventuais divergências que viessem a ser comprovadas nas respectivas operações de transferências de créditos.

Vejamos então o inteiro teor das normas do RICMS da Bahia, retro citadas:

DISPOSIÇÃO ANTERIOR DO RICMS/97 (DEC.6.284/97) ACERCA DA TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS FISCAIS EM OPERAÇÕES COM FARINHA DE TRIGO, VIGENTE ATÉ 31/03/2012:

Art. 506-E. Os estabelecimentos fabricantes de massas alimentícias, biscoitos ou bolachas que adquirirem a qualquer título farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo poderão, mediante e na forma prevista em Regime Especial, apurar o imposto relativo a antecipação tributária das mercadorias oriundas do exterior ou de Estados não signatários do Protocolo ICMS nº 46/00 e reapurar o imposto pago por antecipação nas aquisições oriundas de Estados signatários do referido protocolo, devendo o imposto ser recolhido até o 10º dia do mês subsequente a entrada da mercadoria no estabelecimento.

§ 1º Se a apuração ou reapuração resultar em saldo credor, os estabelecimentos fabricantes poderão:

(...)

III - transferir para os moinhos fornecedores de farinha de trigo, domiciliados neste estado e nas demais unidades federadas signatárias do Protocolo 46/00, sem necessidade de autorização fiscal, para abater do imposto referente à substituição tributária.

DISPOSIÇÃO DO RICMS (DEC. 13.780/2012) ACERCA DA TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS FISCAIS EM OPERAÇÕES COM FARINHA DE TRIGO, VIGENTE ATÉ 31/12/2019:

Art. 377. Os estabelecimentos fabricantes de massas alimentícias, biscoitos ou bolachas que adquirirem a qualquer título farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo poderão, mediante e na forma prevista em regime especial, apurar o imposto relativo a antecipação tributária das mercadorias oriundas do exterior ou de estados não signatários do Protocolo ICMS nº 46/00 e reapurar o imposto pago por antecipação nas aquisições oriundas de estados signatários do referido protocolo, devendo o imposto ser recolhido até o 10º dia do mês subsequente a entrada da mercadoria no estabelecimento.

§ 1º Se a apuração ou reapuração resultar em saldo credor, os estabelecimentos fabricantes poderão:

(...)

Redação originária, efeitos até 31/12/19: “

III - transferir para os moinhos fornecedores de farinha de trigo, domiciliados neste estado e nas demais unidades federadas signatárias do Protocolo 46/00, sem necessidade de autorização fiscal, para abater do imposto referente à substituição tributária.”

Somente a partir de 01/01/2020, com a nova redação dada o art. 377, § 1º, do RICMS-Ba/12, é que se passou a exigir a prévia autorização do Inspetor Fazendário para a fruição e dedução dos créditos fiscais recebidos em transferência, **o que pressupõe que esses créditos passaram a ser previamente auditados.**

Na sistemática anterior, em que não havia a necessidade de autorização do fisco baiano, esses créditos não eram previamente auditados, mas a possibilidade de auditagem esteve sempre

presente, sendo, por conseguinte, atribuição e prerrogativa exclusiva da Administração Tributária, que expressamente declarou que a verificação da pertinência e do montante real dos valores seriam verificados junto aos estabelecimentos cedentes.

Não dispondo o contribuinte substituto de poder fiscalizatório junto ao contribuinte substituído, há que se entender aqui que qualquer ação de sua parte no sentido de não validar os créditos recebidos em transferência seria medida a exorbitar da sua competência e em total afronta aos comandos da legislação do Estado da Bahia.

Nem mesmo em relação ao conteúdo das notas fiscais que estão apensadas ao processo e o volume de créditos transferidos poderia o estabelecimento autuado fazer qualquer inferência de fraude. Nas referidas notas não há qualquer evidência de que a mesma tenha alguma participação nas respectivas emissões ou em qualquer outro documento gerado pela cedente dos créditos.

A Auditoria não demonstrou, a nosso ver, de forma inequívoca e com provas cabais, a participação da empresa autuada na apuração e posterior transferência dos créditos excedentes de ICMS acobertados pelas notas fiscais emitidas pela empresa **Fábrica Biscoitos Tupy S/A**.

Por sua vez, a solução adotada no processo de consulta (PAF nº 31719120114), cujo parecer final se encontra reproduzido à fl. 415 dos autos, efetivamente não representa um salvo conduto para a prática de infrações e crimes tributários, conforme abordado pelos autuantes no seu informativo fiscal. Porém, a referida decisão administrativa, proferida em sede de processo formal de consulta, não pode ser desconsiderada, especialmente sob o ponto de vista da responsabilidade objetiva, visto que a lei baiana, de forma expressa, estabeleceu no § 5º, do art. 158 da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado), os seguintes comandos normativos:

Art. 158. Nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o consulente, a respeito da matéria consultada, desde a data de entrada da petição até o décimo dia após a ciência da decisão final da consulta.

(...)

§ 5º A observância, pelo consulente, da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime o contribuinte de qualquer penalidade e exonera-o do pagamento do tributo considerado não devido no período. (grifos nossos)

O próprio CTN, no art. 161, § 2º, atribui relevância à consulta, como importante instituto no relacionamento entre o fisco e o contribuinte. Ao responder à consulta a Administração Tributária declara o entendimento oficial da questão proposta, elucidando a dúvida e dando certeza ao Direito aplicável à situação específica, sendo um significativo instrumento para que se estabeleça a segurança jurídica.

No caso específico, para melhor entendimento da questão, transcreveremos a íntegra dos questionamentos formulados pelo contribuinte e a resposta proferida pela Administração baiana, cujo inteiro teor foi extraído da pág. 415 dos autos, já acima referenciado (**grifos e negritos nossos**):

EMENTA: ICMS. Transferência de Créditos Fiscais prevista no art. 506-E, § 1º, inciso III, do RICMS-Ba. As indústrias arcarão com a total responsabilidade quanto à veracidade dos créditos, quando forem posteriormente fiscalizadas, não cabendo nenhuma responsabilidade solidária aos moinhos signatários do Protocolo 46/00.

Parecer Final:

O contribuinte de ICMS deste Estado devidamente qualificado nos autos, inscrito no CAD-ICMS na condição de substituto, exercendo atividade econômica principal de moagem de trigo e fabricação de derivados, formula consulta Administrativa, nos moldes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no tocante à transferência de créditos para os moinhos signatários do Protocolo 46/00. Nesse contexto apresenta a seguinte dúvida – Na hipótese de o crédito do qual as fábricas de

biscoito se declararam detentoras venha a ser glosado pela fiscalização da SEFAZ-Ba, a quem compete a responsabilidade de ressarcir o prejuízo causado ao Estado, seja pelo recolhimento a menor ou pelo não recolhimento do repasse devido pelos moinhos de trigo?

RESPOSTA: A princípio destacamos que, antecipadamente, a Consulente enviou e-mail para o Diretor Substituto da Diretoria de Planejamento de Fiscalização – DPF, solicitando orientação quanto a procedimentos relativos à transferência de créditos para os moinhos signatários do Protocolo 46/00, prevista no art. 506-E, § 1º, inc. III, do RICMS-Ba, no que tange à responsabilidade pelo valor do crédito e sua legitimidade, no que foi respondido pela autoridade competente. Entretanto, para dar uma maior formalidade à orientação da DPF, a Consulente protocolou o presente processo, no qual respondemos com base no entendimento manifestado por aquela repartição fiscal. No que tange às transferências de créditos para os moinhos signatários do Protocolo 46/00, **é de responsabilidade total das indústrias quando forem posteriormente fiscalizadas quanto à veracidade e origem dos referidos créditos, não cabendo aos moinhos signatários do protocolo, nenhuma responsabilidade solidária sobre qualquer prejuízo causado ao Estado em vista de divergências hipoteticamente comprovadas nas respectivas operações de transferência de créditos.** Respondido o questionamento apresentado, ressaltamos que a Consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na resposta à presente consulta, ajustando-se à orientação recebida e, se for o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas, dentro do prazo de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta, nos termos do art. 63 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF (Dec. nº 7.629/99).

O parecer final foi ratificado pela Gerência de Consultas Tributárias e pela Diretoria de Tributação da SEFAZ-Ba, respectivamente, em 25/11/2011 e 28/11/2011.

Assim, considerando as peculiaridades inerentes ao regime de substituição tributária das operações com farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, regido na Bahia por normas específicas, contidas no Protocolo ICMS 46/00 e no RICMS, resta claro que a Administração Tributária baiana optou em concentrar a responsabilidade, no que se refere à veracidade e origem dos créditos de ICMS transferidos para os moinhos localizados neste e em outros Estados, exclusivamente nos estabelecimentos industriais fabricantes de massas alimentícias, biscoitos ou bolachas, na condição de cedentes dos valores que se destinavam à apuração do ICMS-ST.

Cabe ainda destacar que o legislador baiano sequer estabeleceu na Lei nº 7.014/96, nas disposições contidas no art. 6º da referida norma, regra específica de solidariedade tributária atribuindo responsabilidade pelo recolhimento do imposto indevidamente reduzido ou não recolhido aos cessionários de créditos de ICMS. A atribuição de responsabilidade por emissão de documentos falsos ou inidôneos, é invertida, e alcança aquele contribuinte que deu causa à fraude ou à inidoneidade. A responsabilidade pela fraude, portanto, é de quem lhe deu causa, salvo se demonstrada de forma inequívoca, robusta e sólida a participação de terceiros na produção do resultado em prejuízo da Fazenda Pública.

Sobre a questão em exame cabe destacar que o Colendo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão proferida em Recurso Especial Representativo de Controvérsia (REsp nº 1.148.444-MG), firmou entendimento no sentido da legitimidade do direito dos contribuintes de se creditarem do ICMS mesmo que posteriormente as notas fiscais sejam declaradas inidôneas, desde que comprovada a boa fé do adquirente. Abaixo transcrevemos a ementa da referida decisão:

EMENTA: PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

Isto posto não vislumbramos neste PAF, em relação aos créditos cedidos, a possibilidade jurídica de transferência da responsabilidade tributária e de responsabilidade pela respectiva infração, à empresa **Moinho de Trigo Indígena S/A – MOTRISA**, ora autuado, seja sob o enfoque subjetivo

ou mesmo objetivo, considerando:

- a) as disposições contidas nos arts. 136 e 137 do CTN;
- b) os atos normativos gerais e inseridos no RICMS/Ba, vigentes à época dos fatos apurados na ação fiscal:
 - art. 506-E, § 1º, inciso III, do RICMS-Ba, Dec. 6.284/1997 – incidente quando da formulação da consulta tributária pelo autuado;
 - art. 377, § 1º, III, do RICMS-Ba, Dec. 13.780/2012 – incidente nos exercícios fiscais objeto do lançamento de ofício (2015 a 2018);
- c) A resposta da Administração Tributária baiana ao processo de consulta formalizado pelo sujeito passivo, registrado sob o nº 31719120114.

No caso concreto, as ações fiscais de cobrança do ICMS-ST que foram indevidamente reduzidos através da transferência de créditos de ICMS em valor superior ao existente na escrita fiscal, deveriam ter sido direcionadas para os estabelecimentos da empresa **Fábrica Biscoitos Tupy S/A**, localizados neste Estado, cedentes dos créditos objeto da presente autuação.

Frente ao contexto acima apresentado é de se concluir que os créditos tributários relacionados aos fatos geradores lançados neste Auto de Infração, inclusive aqueles verificados entre os meses de janeiro a junho de 2015, se encontram **fulminados pela decadência**, aplicando-se o regramento estabelecido no art. 150, § 4º do CTN, para todas as ocorrências, visto que:

- I) Não se verificou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação imputável ao contribuinte autuado;
- II) Houve recolhimento do tributo aos cofres públicos ainda que em valor inferior ao pretendido pelas autoridades fiscais responsáveis pelo lançamento;
- III) Os fatos geradores do Auto de Infração, lavrado em 30/06/2020, são relativos aos meses de janeiro de 2012 a junho de 2015. Porém o lançamento só se efetivou com a notificação do contribuinte, ocorrida em 14/07/2020, através do DTE, após o transcurso de 5 (cinco) anos. Adota-se aqui o entendimento consolidado neste CONSEF, através da Súmula nº 12, que apresenta o seguinte verbete: “*Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração*”.

Frente às razões retro expostas nosso voto é pela TOTAL IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281071.0027/20-5**, lavrado contra **MOINHOS DE TRIGO INDÍGENA S/A. – MOTRISA**.

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

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

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR