

A. I. N° - 206875.0008/17-2  
AUTUADO - LOJAS AMERICANAS S.A.  
AUTUANTE - CLODOMAR FERNANDES COSTA  
ORIGEM - DAT SUL / IFEP

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0165-02/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DESTAQUE A MAIOR NOS DOCUMENTOS FISCAIS. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS TIDAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. 3. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA LEGALMENTE PREVISTA. Infrações parcialmente elididas em face de acolhimento de provas apresentadas pelo Impugnante. **b)** ERRO NA APURAÇÃO DO VALOR DO IMPOSTO. Infração reconhecida. Acolhida preliminar de decadência com fundamento no art. 150. § 4º do CTN, como pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Lavrado em 30/06/2017 o AI exige R\$ 48.813,77, acusando cometimento das seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 01 – 01.02.41.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais. Valor: R\$1.301,86. Período: janeiro 2012 a dezembro 2013. Enquadramento legal: Arts. 93, § 5º, I, 97, VIII e 124, XI do RICMS-BA/97; Arts. 29 e 31 da Lei 7014/96 c/c art. 309, § 7º do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, VII “a” da Lei 7014/96.

**INFRAÇÃO 02 – 02.01.03** – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Valor: R\$14.491,30. Período: janeiro 2012 a dezembro 2013. Enquadramento legal: Arts. 2º, 50, 111, I do RICMS-BA/97; Arts. 2º, I e 32 da Lei 7014/96 c/c art. 332, I do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, II, “a” da Lei 7014/96.

**INFRAÇÃO 03 – 03.02.02** – Recolheu ICMS a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Valor: R\$ 33.019,48. Período: janeiro 2012 a dezembro 2013. Enquadramento legal: Arts. 50, 51 e 124, I do RICMS-BA/97; Art. 15, 16 e 16-A, do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, II, “a” da Lei 7014/96.

**INFRAÇÃO 04 – 03.02.04.** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Valor: **R\$ 1,13.** Período: maio, junho e julho 2012, março, maio e agosto 2013. Enquadramento Legal: Arts. 24 a 26 da Lei 7.014/96 C/C art. 305 do RICMS-BA/2012. Multa: 60%, art. 42, II, “a” da Lei 7.014/96.

Legalmente representado, o autuado impugnou o lançamento às fls. 77-97. Após tratar da tempestividade e reproduzir as infrações, reconhece o cometimento da infração 04 e informa sua quitação (Doc. 02). Passa a se defender das demais acusações fiscais, apresentando preliminares de mérito:

I – DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO - MESES JANEIRO A JULHO 2012.

Com fundamento no art. 150, § 4º do CTN suscita a decadência de exigência de crédito referentes aos meses janeiro a julho 2012, tendo em vista que o contribuinte foi cientificado do lançamento fiscal em 14.07.2017 e ausência de dolo, fraude ou simulação.

Alega que “os períodos janeiro a 13.07.2012, encontram-se fulminados pela decadência”. Nesse sentido, reproduz ementas de decisões judiciais (REsp 973.733/SC e Agravo Regimental no RE nº 2015/0106180-8 - RR).

No entanto, diz, objetivando confirmar e fortalecer os argumentos e provas apresentadas, requer a juntada de outros exemplos de operações de devolução de mercadorias (DOC. 04), para demonstrar que os supostos valores creditados a maior correspondem, em verdade, às mercadorias objeto de devolução, tendo sido utilizada, para fins de aproveitamento do crédito, as mesmas alíquotas e base de cálculo, razão pela qual a referida infração deve ser julgada absolutamente improcedente.

## II – DA IMPROCEDÊNCIA DA INFRAÇÃO 2

Fala ter identificado que boa parte da exação fiscal está relacionada a operações com mercadorias sujeitas ao Regime de Substituição Tributária. Diz juntar levantamento em que buscou delimitar todas mercadorias sujeitas à ST, tanto na vigência do RICMS 97, para os fatos geradores ocorridos até 31.03.2012, quanto para os fatos ocorridos a partir de 01.04.2012, sob a égide do RICMS/2012.

### DO MÉRITO

#### 1 – DO CORRETO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE ICMS RELATIVO ÀS MERCADORIAS OBJETO DE DEVOLUÇÃO/ESTORNO (INFRAÇÃO 01)

Diz que ao realizar análise mais detida do levantamento fiscal verificou que à glosa procedida pela fiscalização não merece guarida porque o crédito apropriado se refere a mercadorias que, por diversas questões inerentes à atividade comercial, foram objeto de devolução pelos clientes (consumidores finais), tendo emitido o devido documento fiscal para o reingresso de tais produtos ao seu estoque, em obediência ao disposto no art. 455 do RICMS, bem como para anulação do imposto anteriormente recolhido, haja vista o desfazimento da venda.

Desta forma, as alíquotas utilizadas para fins de emissão das Notas de Devolução, foram exatamente as mesmas utilizadas quando da realização da venda ao consumidor final.

Para melhor compreensão, veja-se o exemplo abaixo:

Mercadoria “SH+COND PANTENE REP INTENSA 200ML (DOC. 03) ”

Base de Cálculo R\$ 13,99

Alíquota utilizada pela Impugnante: 27%

Crédito apropriado R\$ 3,78

Alíquota indicada pela fiscalização 17%

Crédito correto a ser apropriado R\$ 2,38

**Glosa R\$ 1,40 (R\$ 3,78 – R\$ 2,38)**

Relativamente ao item supracitado, a fiscalização estadual procedeu à glosa de crédito no valor de R\$ 1,40 (um real e quarenta centavos), por entender que a Impugnante utilizou, de forma equivocada, a alíquota de 27% quando deveria ter utilizado a 17%.

Contudo, conforme já narrado, o aproveitamento do crédito em questão refere-se a devolução de produtos de operações que foram desfeitas, e, portanto, o crédito apropriado corresponde àquele débito anteriormente efetuado, razão pela qual a alíquota e base de cálculo utilizadas quando da devolução das mercadorias foram as mesmas utilizadas na venda ao consumidor final.

E para que disso não se tenha dúvidas, veja-se abaixo o documento denominado Relatório de Nota por Item, que nada mais é do que o espelho do cupom fiscal:

Relatório de Nota por Item						
Data Emissão: 17/02/2012						
Código do Equipamento: 006						
Fís./Jur:						
CPF/CNPJ:						
<b>Cupom (Nº/Série/Sub/Item)</b>		<b>PRODUTO</b>				
<b>Produto</b>		Quantidade	Valor Bruto	Vlr. Líquido	<b>ICMS</b>	
<b>Tributação Interna</b>					Base Trib.	Ba
D415806 // 5		1.0000	13.9900	13.99	13,99	Val
4144044 - SH+COND PANTENE REP INTENSA 2L					3,78	Ali
					27.0000	

Diz que a análise do documento acima, verifica-se que a mercadoria em voga, fora vendida em 17.02.2012, através do cupom fiscal nº 415806, pelo valor de R\$ 13,99 (treze reais e noventa e nove centavos), com destaque de ICMS no valor de R\$ 3,78 (três reais e setenta e oito centavos), justamente o valor apropriado pela Impugnante (quando do reingresso da referida mercadoria no estoque) e glosado pela fiscalização e caso haja a manutenção da glosa implementada, a mercadoria devolvida ao ser comercializada em nova operação gerará um tributo em duplicidade, ensejando em *bis in idem*, evidenciando o enriquecimento ilícito em favor do Estado baiano.

Neste sentido, com base em todo exposto e nas provas apresentadas, diz não restam dúvidas que os créditos apropriados pela Impugnante foram realizados corretamente, não havendo que se falar em glosa por utilização de alíquota indevida.

Assim, traz abaixo alguns exemplos de mercadorias autuadas, mas que se encontravam sujeitas ao Regime de ST, não cabendo, portanto, arguição de falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, porque o imposto exigido já fora recolhido integralmente de forma antecipada, através do regime da ST, não havendo falta de recolhimento do imposto.

Fiscal			LASA
Data		Descrição	Base Legal
31/01/2012	40149090	BICO LILLO NATURFORM UNIV LTX C/2 9147789603329147	Subitem 32.2, item 32, anexo I do RICMS/BA - Farmacêuticos
31/01/2012	85078000	PILHA RECARREGAVEL AAA 900MAH ELGIN789701353604	Item 29, anexo I do RICMS/BA - Elétricos
29/02/2012	85078000	PILHA RECARREGAVEL AA 2500MAH ELGIN789701353608	Item 29, anexo I do RICMS/BA - Elétricos
29/02/2012	85078000	PILHA RECARREGAVEL AAA 900MAH ELGIN789701353604	Item 29, anexo I do RICMS/BA - Elétricos
31/03/2012	85078000	PILHA RECARREGAVEL AA 2500MAH ELGIN789701353608	Item 29, anexo I do RICMS/BA - Elétricos
31/03/2012	85078000	PILHA RECARREGAVEL AAA 900MAH ELGIN789701353604	Item 29, anexo I do RICMS/BA - Elétricos
30/04/2012	85078000	PILHA RECARREGAVEL AA 2500MAH ELGIN789701353608	Item 29, anexo I do RICMS/BA - Elétricos
30/04/2012	85078000	PILHA RECARREGAVEL AAA 900MAH ELGIN789701353604	Item 29, anexo I do RICMS/BA - Elétricos
30/04/2012	95030099	CHOCALHO GIRASSOL ELKA MONICA 4596789644814590	Item 7, anexo I do RICMS/BA - Brinquedos
30/06/2012	85078000	PILHA RECARREGAVEL AA 2500MAH ELGIN789701353608	Item 29, anexo I do RICMS/BA - Elétricos
30/06/2012	85078000	PILHA RECARREGAVEL AAA 900MAH ELGIN789701353604	Item 29, anexo I do RICMS/BA - Elétricos
31/07/2012	85078000	PILHA RECARREGAVEL AA 2500MAH ELGIN789701353608	Item 29, anexo I do RICMS/BA - Elétricos

Neste sentido, buscando comprovar que a indevida exigência de ICMS normal recaiu sobre diversas outras mercadorias sujeitas à sistemática da substituição tributária, a Impugnante requer a juntada da planilha anexa (**DOC. 05**), a qual contém diversos outros exemplos de mercadorias equivocadamente autuadas, razão pela qual deverão ser excluídas da presente autuação.

Desta forma, com base nos artigos 123, § 3º e 145 do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), requer a Impugnante que se seja realizada a competente diligência fiscal para que seja identificada as

mercadorias que se encontram sujeitas ao regime de substituição tributária, devendo as mesmas serem definitivamente excluídas do presente levantamento.

#### **DO EQUÍVOCO COMETIDO PELA FISCALIZAÇÃO NAS OPERAÇÕES COM VALE-PRESENTE – IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE ICMS**

Não obstante os equívocos cometidos pela Fiscalização relativo à exigência de ICMS normal sobre mercadorias submetidas ao regime de ST, diz observar que diversas operações com vale-presente foram, também, arroladas no presente levantamento fiscal.

A inclusão do vale-presente no rol de mercadorias que teriam sido vendidas sem o devido recolhimento do imposto é totalmente improcedente, posto que vale-presente não é mercadoria.

Com efeito, trata o vale-presente de um “título de crédito”, em que o cliente adquire no estabelecimento no intuito de presentear um terceiro, que escolherá qual mercadoria irá resgatar, no valor correspondente ao vale-presente.

Para fins de mero controle financeiro e operacional, este vale-presente é registrado pelo Emissor de Cupom Fiscal no momento em que o cliente realiza a compra deste título, mas não há qualquer circulação de mercadoria até este momento, valendo dizer que por não ser mercadoria, o vale-presente não transita pelo estoque do estabelecimento, nem pela entrada, nem pela saída.

Posteriormente, o terceiro “presenteado” dirige - se à loja, retira a mercadoria desejada e, a partir de então, ocorre o fato gerador do ICMS com a circulação da mercadoria, seguida da competente tributação (incidência de ICMS) momento em que é dada a baixa no estoque da mercadoria escolhida.

Assim, o “título de crédito” registrado em ECF para fins de controle fiscal e contábil da Empresa, não deve, de modo algum, ser considerado como movimentação de item de estoque de mercadoria tributada, sob pena de *bis in idem*, gerando o enriquecimento ilícito do Estado.

Isto porque, considerando que a mercadoria somente será retirada do estoque do estabelecimento no momento em que o presenteado comparecer à loja, a movimentação que existiu anteriormente foi tão somente a venda de um “título de crédito”, denominado vale-presente e, por isso, não cabe arguição de incidência de ICMS neste momento.

Visando corroborar suas razões, a Impugnante requer a juntada da planilha anexa (**DOC. 06**), demonstrando que a exigência Fiscal recaiu sobre as operações com vale-presente, as quais não constituem fato gerador de ICMS.

Frise-se, portanto, que a infração capitulada não corresponde aos fatos, pois não há venda de mercadoria sem a correta tributação cabível.

Por todo o exposto, requer-se a exclusão da exigência de ICMS das operações realizadas com vale-presente.

#### **DOS EQUÍVOCOS COMETIDOS PELO FISCO AO QUANTIFICAR A EXIGÊNCIA FISCAL – INFRAÇÃO 03**

Em relação à infração 03, após simples exame do relato fiscal e dos dispositivos legais elencados pelo Fisco, verifica-se que no entender do autuante, a Impugnante, ao realizar a apuração e o recolhimento do ICMS incidente sobre a saída de determinadas mercadorias, aplicou alíquota diversa daquela supostamente devida.

Tal conclusão baseia-se no campo criado no levantamento fiscal para identificação do montante apurado e recolhido pela Impugnante se encontra com a alíquota de 7% ou 12%, a depender da mercadoria.

Por este motivo, a fiscalização estadual procedeu, então, o lançamento do valor do ICMS, tributado com base na alíquota de 12% ou 17%.

Assim, em que pese o lançamento exteriorizar que a Impugnante aplicou alíquota diversa daquela supostamente devida, como visto, a Impugnante examinou as operações delineadas pela SEFAZ/BA e identificou diversos equívocos cometidos pelo Fisco.

**Da exigência ICMS com base na alíquota de 17% em produtos sujeitos à redução da base de cálculo – incidência efetiva de 7%**

Pela análise mais detida do aludido levantamento fiscal, a Impugnante identificou que boa parte da exação fiscal está consubstanciada na exigência do recolhimento do ICMS relativo às operações cujas mercadorias se encontravam amparadas pelo benefício de redução da base de cálculo do ICMS.

A título de exemplo, veja-se o caso de da mercadoria “**LEITE PO MOLICO INST LT 300G789100014810**”, a qual possuía à época, em ambos os regulamentos de ICMS, benefício de redução de base, conforme dispõe o inciso XXI do artigo 87, do RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e art. 268, XXV, do Decreto nº 13.780/2012 (ambos vigentes à época dos fatos geradores), *in verbis*:

**RICMS/97:**

“Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

(...)

**XXI - das operações internas com leite em pó em 58,825% (cinquenta e oito inteiros e oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento).**”

**RICMS/12:**

“Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

(...)

**XXV - das operações internas com leite em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);**”

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, bem como da planilha elaborada pela fiscalização, verifica-se que a exigência procedida pelo Fisco estadual é indevida, na medida em que aplica a alíquota de 17% sobre a base cheia do produto, não respeitando o benefício conferido pelo legislador estadual à mercadoria em apreço.

Outrossim, faz-se necessário esclarecer que, embora a legislação estadual à época concedesse o benefício de redução de base de cálculo de forma que a carga tributária incidente correspondesse a 7%, por equívoco, o procedimento praticado pela Impugnante, muito embora não tenha causado qualquer prejuízo ao Erário – diga-se desde já – fora realizado de forma diversa, qual seja, utilização da base de cálculo cheia, procedendo ao recolhimento de ICMS com base na alíquota de 7%.

Ora Srs. Julgadores, muito embora a Impugnante tenha adotado procedimento diverso do previsto na legislação baiana, tal fato, não ensejou nenhum prejuízo ao Erário, motivo pelo qual, a exigência de ICMS supostamente não recolhido é descabida, devendo o auto ser julgado improcedente.

Além do caso acima, importante informar que o mesmo equívoco cometido com a mercadoria ‘leite em pó’, ocorreu com o produto “papel higiênico” que possuía à época, benefício de redução de base, conforme dispõe o inciso XLIII do art. 268, do RICMS/12 (Decreto nº 13.780/2012), *in verbis*:

**RICMS/12**

“Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

(...)

**XLIII - das operações internas com papel higiênico realizadas de estabelecimento industrial ou atacadista, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12 % (doze por cento);**”

Tal como no caso da mercadoria anterior, a fiscalização exige a diferença do imposto supostamente não recolhido valendo-se da alíquota de 17% sobre a base cheia das mercadorias, não conferindo também, o benefício previsto na legislação baiana.

Desta forma, buscando comprovar que tais equívocos ocorreram com diversos outros produtos, a Impugnante requer a juntada da planilha anexa contendo exemplos de outras mercadorias sujeitas à redução da base de cálculo (**DOC. 07**), as quais tiveram seus respectivos impostos recolhidos, todavia através de aplicação direta da alíquota de 7% ou de 12% sobre a base de cálculo cheia, sem que isso causasse prejuízo aos cofres baianos, razão pela qual a há que se falar em recolhimento a menor do imposto.

Concluindo, requer:

**(i) Preliminarmente:**

A extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, I, do CTN, considerando o pagamento integral da Infração 04:

Seja excluído do o período que compreende janeiro de 2012 a 13.07.2012, posto que estão absolutamente fulminados pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, havendo a extinção do crédito tributário do período, na forma do art. 156, V do CTN;

**(ii) No mérito:**

Seja o Auto de Infração  **julgado improcedente**, tendo em vista que, consoante amplamente demonstrado, a presunção relativa assumida pelo Fisco restou afastada, na medida em que a Impugnante logrou êxito em comprovar que:

- a) Os créditos foram corretamente apropriados pela Impugnante, tendo em vista que correspondem ao reingresso de mercadorias objeto de devolução ao estoque, razão pela qual foram utilizadas as mesmas as alíquotas e bases de cálculo da venda anteriormente realizada (Infração 01);
- b) Não há que se falar em recolhimento a menor de ICMS (alíquota inferior) relativamente às operações sujeitas à Substituição Tributária cujo imposto já foi recolhido (Infração 02);
- c) Não é possível a exigência de ICMS sobre operações realizadas com “vale-presente”, por não haver negócio jurídico, e, sim posteriormente com a venda de mercadoria mediante pagamento de vale-presente (título de crédito), sob pena de dupla tributação e enriquecimento ilícito do Estado (Infração 02);
- d) Insubsistência do crédito tributário de ICMS exigido, em razão da série de equívocos cometidos pela Fiscalização na percepção dos fatos, ao entender que a ora impugnante realizou aplicação da alíquota equivocada, quando na verdade tratam-se mercadorias sujeitas à redução de Base de Cálculo, sendo respeitado o recolhimento do tributo na graduação (carga tributária) definida na lei, inexistindo ausência de recolhimento de imposto (Infração 03);

Outrossim, solicita que todas as intimações relativas ao presente processo sejam feitas ao Representante Legal da Impugnante, Dr. GILBERTO RAIMUNDO BADARÓ DE ALMEIDA SOUZA, OAB/BA 22.772, com escritório profissional estabelecida na Rua Frederico Simões, 153, Ed. Empresarial Orlando Gomes, Salas 513/514, Salvador/Bahia, CEP 41.820-774.

Por fim, com fulcro no Princípio da Verdade Material, protesta a Impugnante pela posterior produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, especialmente documental superveniente e pela realização de diligência fiscal.

O autuante prestou Informação Fiscal às fls. 116-122. Após sintetizar a Impugnação, informa:

Infração 01

Realizou a cobrança dentro do período decadencial, os valores decorrem de operações interestaduais (Bahia e Pernambuco) sob os códigos CFOP 1202, 1949 e 2152, considerando a tributação legal. Portanto, em conformidade com a legislação, e dentro dos prazos regulares.

#### Infração 02

O lançamento foi realizado dentro do prazo decadencial e que após analisar a planilha apresentada junto à Impugnação (Doc. 05 – Mercadorias sujeitas a ST), verificou que os itens elencados estavam enquadrados no regime de substituição tributária, de modo que acatou os valores contidos na planilha, os abatendo da Infração 02.

O mesmo ocorreu com a planilha “DOC. 06 – Vale Presente”, “haja vista tratar-se de mercadorias não sujeitas ao ICMS”. Transpôs os valores para a planilha “DOC. 06 Vale Presente – Considerados” que anexa, de modo que o valor exigido pela Infração 02 ficou reduzido de R\$ 14.491,30 para R\$ 5.727,55.

#### Infração 03

O lançamento foi realizado dentro do prazo decadencial e que após analisar a planilha apresentada junto à Impugnação (Doc. 07 – Mercadorias com redução de BC), acatou os argumentos defensivos para “Papel Higiênico, “Leite em Pó”, “CONTROLE P/ XBOX C/ FIO” e “SUZO UVA 335ML SUCOS+”. Quanto ao item “Tablet”, plotando o inciso XXXIV do art. 268 do RICMS-BA, escreveu: “não é o mesmo “desktop ou notebook, sua alíquota é reduzida a 12%”.

Transpôs os valores para a planilha “DOC. 07 – Mercadorias com redução de BC – Considerados”, que anexa, de modo que o valor exigido pela Infração 03 ficou reduzido para R\$ 32.675,47.

Concluindo, pede que o AI seja julgado parcialmente procedente.

Regularmente intimado para conhecer a Informação Fiscal, o sujeito passivo se manifestou às fls. 147-151. Após resumir a Informação Fiscal que reduziu a exação em R\$ 9.107,76, a analisando, diz que a parcela remanescente deve ser cancelada:

#### **Infração 01 – Da omissão em relação às mercadorias objeto de devolução/estorno**

Nos termos do relato fiscal, teria se creditado indevidamente de ICMS em virtude de erro de aplicação na alíquota.

Entretanto, impugnou alegando que o crédito de ICMS glosado tem origem na devolução de mercadoria realizadas pelos clientes (consumidores finais) – situação cotidiana vivenciada pela Petionária.

Nestas hipóteses, procede à emissão de documento fiscal para acobertar o reingresso de tais produtos ao seu estoque, em obediência ao disposto no artigo 455 do RICMS/BA, bem como, para anulação do imposto anteriormente recolhido, considerando-se o desfazimento da venda.

Não obstante tais esclarecimentos e documentos de prova apresentados (NF emitidas), o fiscal deixou de analisar as razões apresentadas, limitando-se a afirmar que as cobranças realizadas estariam em conformidade com a legislação, e dentro dos prazos regulares.

Deste modo, considerando que adota procedimento em perfeita harmonia com a legislação tributária do Estado da Bahia e que o autuante não apresentou qualquer oposição fundamentada aos esclarecimentos do contribuinte e às provas dos autos, requer-se seja dado prosseguimento ao feito com o consequente cancelamento da exigência fiscal, uma vez ter sido comprovada a origem dos créditos de ICMS glosados.

#### **Infração 02 – Das mercadorias sujeitas à ST desconsideradas pela fiscalização**

Neste caso, exige o Fisco o recolhimento de imposto sob a alegação de que a Petionária não teria submetido as saídas realizadas à tributação.

A Fiscalização, ao examinar a Impugnação apresentada, concluiu que a exigência fiscal deveria ser cancelada. Confira-se a conclusão externada:

*“Após análise da planilha apresentada pela autuada (DOC. 05 - Mercadorias sujeitas a ST) verificou-se que os itens elencados de fato estão enquadrados no regime de ST.*

*Da mesma forma, a planilha “DOC. 06 - Vale Presente” foi acatada por este autuante, haja vista tratar-se de mercadorias não sujeitas ao ICMS. “ – grifos não constantes no texto original.*

Por conta disso, o Fiscal autuante cancelou toda a exigência correspondente ao “Vale Presente”. Porém, ao examinar a listagem de produtos submetidos ao regime de ST, equivocadamente, manteve as mercadorias abaixo:

1. NCM **95030099** – CHOCALHO GIRASSOL ELKA MONICA 4596789644814590 - Item 7, anexo I do RICMS/2012/BA – Brinquedos;
2. NCM **96190000** - PLENITUD ACTIVE MULHER COTTON G/XG C/2789600754471 - Subitem 32.2, item 32, anexo I do RICMS/2012/BA – Farmacêuticos;
3. NCM **96032100** - KIT ESC PROFLEX GTS SOL PROSAUDE 250ML750630989257 - Subitem 32.2, item 32, anexo I do RICMS/2012/BA – Farmacêuticos;
4. NCM – **95030031** - PAPAI NOEL PELUCIA 40CM884118185770 - Item 7, anexo I do RICMS/2012/BA – Brinquedos.

Dessa forma, considerando que o Fiscal já atestou que os bens, de fato, se submetiam ao regime de ST, requer-se seja cancelada por completo a exigência fiscal correspondente a esta infração.

### **Infração 03 – Exigência de ICMS sobre operações com redução de base de cálculo**

No que se refere a esta infração, o r. fiscal considerou os argumentos da Peticionária, excluindo parte dos itens relacionados na Impugnação por entender que, de fato, faziam jus ao benefício da redução de base de cálculo do imposto.

Porém, em relação àqueles mantidos, de se ressaltar que, ainda assim, a exigência fiscal deveria ser extinta em razão da decadência.

Não obstante tenha o Fiscal se manifestado de forma contrária ao entendimento da Peticionária, tal alegação não deve prosperar, uma vez que a hipótese ora em exame se amolda perfeitamente regrado no artigo 150, §4º do CTN, cuja doutrina e jurisprudência pacificada preconizam se aplicar às hipóteses de pagamento a menor de ICMS (acusação dos autos).

Por todo o exposto, requer-se a V.Sa. que o crédito remanescente seja julgado improcedente conforme demonstrado nos tópicos anteriores.

Outrossim, reitera a Peticionária todas as razões de direito expostas por ocasião da apresentação de sua Impugnação.

Considerando que o PAF me foi distribuído sem que o autuante tenha conhecido a manifestação do sujeito passivo, em sessão de pauta suplementar esta 2ª JJF converteu o PAF em diligência à INFRAZ de origem para autoridade competente prestar Informação Fiscal nos termos do art. 127, § 6º.

Por consequência, o autuante prestou a Informação Fiscal (fls. 167-168) reiterando a sua anterior Informação Fiscal sob argumento que o Impugnante não apresentou fato novo.

O PAF foi analisado na sessão de pauta suplementar de 20/09/2019, e novamente convertido em diligência à INFRAZ de origem, com o seguinte teor:

*“Contendo 04 infrações o AI exige ICMS no valor de R\$ 48.813,77. O sujeito passivo reconhece a Infração 04 e impugna as demais alegando:*

#### ***Infração 01***

*Item V.I da Defesa (fl. 86): Correto aproveitamento do crédito por se referir a devoluções de mercadorias vendidas a consumidores finais, obedecendo ao disposto no art. 455 do RICMS-BA, inclusive expondo exemplo às fls. 87-88.*

**Infração 02**

- a) Indevida autuação em operações com saídas de mercadorias sujeitas à Substituição Tributária que exemplifica à fl. 89;
- b) Equívoco na autuação relativa a operações com “Vale-Presente”, cujo teor consta às fls. 90-91 da Impugnação.

**Infração 03**

- a) Equívoco na exigência de ICMS relativo a operações amparadas pelo benefício de redução da base de cálculo do ICMS, que exemplifica com a mercadoria “LEITE PO MOLICO LT 300GT789100014810” (fls. 92-94).

Contestando a Impugnação, a Informação Fiscal de fls. 118-122, expressa:

**Infração 01**

Apenas contradiz argumentação relativa à preliminar de mérito relativa ao prazo decadencial.

**Infração 02**

- a) Que após analisar a planilha da Defesa (Doc. 05 – Mercadorias sujeitas a ST), verificou que os itens elencados se enquadram no regime de ST; acatou os valores constantes da planilha e que abateu tais valores da Infração 02;
- b) Idem, idem para a planilha Doc. 06 – Vale Presente, apresentada pelo Impugnante.

Por força das razões acolhidas ajustou a exação fiscal par **R\$ 39.7065,01**

Em face da ciência da Informação Fiscal, o sujeito passivo assim se manifestou:

**Infração 01**

Diz que não obstante os argumentos e elementos de prova apresentados, o autuante não se manifestou com relação à alegação do correto aproveitamento do crédito fiscal glosado por se relacionar a devoluções de mercadorias vendidas aos consumidores finais obedecendo ao disposto no artigo 455, do RICMS-BA.

**Infração 02**

Ainda que o autuante tenha informado que todos os itens elencados na planilha Doc. 05 estão enquadrados no regime de ST, ao examinar a listagem de produtos submetidos à ST, verificou a incorreta manutenção das mercadorias que relaciona à fl. 158.

Tendo em vista que por ocasião da ciência da Informação Fiscal na manifestação de fls. 147-151 o sujeito passivo aduziu os fatos acima que deveriam ser apreciados pelo autor do feito em juízo administrativo neste Órgão Administrativo Judicante, em prestígio à dialética do contraditório para o deslinde do caso, por unanimidade dos julgadores, na sessão de pauta suplementar do dia 14/11/2018, esta 2ª JJF decidiu converter o PAF em diligência à INFRAZ de Origem para que a Autoridade autuante conhecendo a manifestação do sujeito passivo, prestasse Informação Fiscal nos termos do art. 127, § 6º, do RPAF acerca da matéria aduzida na referida manifestação do Impugnante.

Por consequência, às fls. 166-168, o autuante mantém a Informação Fiscal anterior sob o argumento de que a manifestação defensiva que lhe foi dada a conhecer não aprestou fato novo.

Assim, considerando que o argumento relativo ao aproveitamento do crédito fiscal obedecendo ao disposto no artigo 455 do RICMS-BA arguido desde a original Impugnação em protesto contra a Infração 01, tampouco o argumento relativo à manutenção das mercadorias relacionadas e identificadas à fl. 150 sob alegação de estarem enquadradas no regime de substituição tributária, foram contraditados pelo autuante, o que contraria o exposto no § 6º, do artigo 127 do RPAF, por unanimidade dos seus membros julgadores, esta 2ª JJF decidiu novamente converter o PAF à INFRAZ de origem para:

- a) Prestação de Informação Fiscal em relação ao texto acima destacado;
- b) Se for o caso, elaboração de novos demonstrativos para as Infrações 01 e/ou 02, inclusive de débito.

Concluída a diligência, caso haja alteração no valor exigido em relação ao constante na Informação Fiscal anterior, o sujeito passivo deverá ser notificado com entrega de cópias da Informação Fiscal e de eventuais papéis de trabalho produzidos para que, querendo, se manifeste.

Em havendo manifestação do sujeito passivo, dela o autuante deverá ser cientificado e, após, o PAF deverá ser retornado ao CONSEF para o prosseguimento processual”.

Por consequência, datada de 29/06/2022, o autuante prestou a seguinte Informação Fiscal:

## 1. DO PEDIDO

- a) Prestação de Informação Fiscal em relação ao texto acima destacado;
- b) Se for o caso, elaboração de novos demonstrativos para as Infrações 01 e/ou 02, inclusive de débito.

## 2. PROCEDIMENTO DO AUTUADO

Segundo consta nos autos o autuado teria nestas infrações, recolhido a menor ICMS, utilizando crédito a maior por utilização de uma alíquota mais que o permitido (infração 1), e praticado operações tributadas como não tributadas (Infração 2).

## 3. DA DILIGÊNCIA FISCAL

### INFRAÇÃO 01

Efetuada a análise dos argumentos em relação as devoluções, foram excluídas do demonstrativo de autuação todas as operações de devolução CFOP 1202 - Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.

Anexamos ao PAF as folhas 183 a 185 o novo demonstrativo.

Novo demonstrativo da Infração 01, sob o impacto das alterações efetuadas nos meses respectivos:

Data Ocorr.	Data Venc.	Base de Cálculo	Alíq (%)	Multa (%)	Valor Histórico
31/01/2012	09/02/2012	20,59	17,00	60,00	3,50
29/02/2012	09/03/2012	8,24	17,00	60,00	1,40
31/03/2012	09/04/2012	34,71	17,00	60,00	5,90
30/04/2012	09/05/2012	9,41	17,00	60,00	1,60
31/05/2012	09/06/2012	11,76	17,00	60,00	2,00
30/06/2012	09/07/2012	14,71	17,00	60,00	2,50
31/07/2012	09/08/2012	192,12	17,00	60,00	32,66
31/08/2012	09/09/2012	60,00	17,00	60,00	10,20
30/09/2012	09/10/2012	16,47	17,00	60,00	2,80
31/10/2012	09/11/2012	33,24	17,00	60,00	5,65
30/11/2012	09/12/2012	0,00	17,00	60,00	0,00
31/12/2012	09/01/2013	71,76	17,00	60,00	12,20
31/01/2013	25/02/2013	0,00	17,00	60,00	0,00
28/02/2013	25/03/2013	0,00	17,00	60,00	0,00
31/03/2013	25/04/2013	0,00	17,00	60,00	0,00
30/04/2013	25/05/2013	0,00	17,00	60,00	0,00
31/05/2013	25/06/2013	0,00	17,00	60,00	0,00
30/06/2013	25/07/2013	234,71	17,00	60,00	39,90
31/07/2013	25/08/2013	0,00	17,00	60,00	0,00
31/08/2013	25/09/2013	146,76	17,00	60,00	24,95
30/09/2013	25/10/2013	0,00	17,00	60,00	0,00
31/10/2013	25/11/2013	0,00	17,00	60,00	0,00
30/11/2013	25/12/2013	0,00	17,00	60,00	0,00
31/12/2013	25/01/2014	45,94	17,00	60,00	7,81
<b>TOTAL</b>					<b>153,07</b>

### INFRAÇÃO 02

Efetuada a análise dos argumentos do autuado em relação aos produtos enquadrados na Substituição Tributária, e ao VALE-PRESENTE, foram excluídas do demonstrativo de autuação os seguintes produtos:

BICO LILLO NATURFORM UNIV LTX C/2 9147789603329147
CHOCALHO GIRASSOL ELKA MONICA 4596789644814590
KIT ESC COMPLETE GTS SOL COMPLETE 250M750630989245
KIT ESC PROFLEX GTS SOL PROSAUDE 250ML750630989257
PAPAI NOEL PELUCIA 40CM884118185770
PILHA RECARREGAVEL AA 2500MAH ELGIN789701353608
PILHA RECARREGAVEL AAA 900MAH ELGIN789701353604
PLENITUD ACTIVE HOMEM COTTON TAM U C/2789600754472
PLENITUD ACTIVE MULHER COTTON G/XG C/2789600754471

<b>PLENITUD ACTIVE MULHER COTTON P/M C/2789600754470</b>
<b>VALE PRESENTE</b>

Anexamos ao PAF as folhas 186 a 267 o novo demonstrativo.

Novo demonstrativo da Infração 02, sob o impacto das alterações efetuadas nos meses respectivos:

<b>Data Ocorr.</b>	<b>Data Vencto.</b>	<b>Base de Calculo</b>	<b>Alíq. (%)</b>	<b>Multa (%)</b>	<b>Valor Histórico</b>
31/01/2012	09/02/2012	1.941,12	17,00	60,00	329,99
29/02/2012	09/03/2012	2.316,29	17,00	60,00	393,77
31/03/2012	09/04/2012	3.218,00	17,00	60,00	547,06
30/04/2012	09/05/2012	3.042,94	17,00	60,00	517,30
31/05/2012	09/06/2012	2.981,47	17,00	60,00	506,85
30/06/2012	09/07/2012	1.808,29	17,00	60,00	307,41
31/07/2012	09/08/2012	2.755,41	17,00	60,00	468,42
31/08/2012	09/09/2012	2.849,82	17,00	60,00	484,47
30/09/2012	09/10/2012	3.384,24	17,00	60,00	575,32
31/10/2012	09/11/2012	4.268,18	17,00	60,00	725,59
30/11/2012	09/12/2012	2.663,59	17,00	60,00	452,81
31/12/2012	09/01/2013	2.449,12	17,00	60,00	416,35
31/01/2013	25/02/2013	2.374,94	17,00	60,00	403,74
28/02/2013	25/03/2013	2.472,65	17,00	60,00	420,35
31/03/2013	25/04/2013	1.963,24	17,00	60,00	333,75
30/04/2013	25/05/2013	939,53	17,00	60,00	159,72
31/05/2013	25/06/2013	816,18	17,00	60,00	138,75
30/06/2013	25/07/2013	436,53	17,00	60,00	74,21
31/07/2013	25/08/2013	541,76	17,00	60,00	92,10
31/08/2013	25/09/2013	630,00	17,00	60,00	107,10
30/09/2013	25/10/2013	735,53	17,00	60,00	125,04
31/10/2013	25/11/2013	1.006,47	17,00	60,00	171,10
30/11/2013	25/12/2013	720,35	17,00	60,00	122,46
31/12/2013	25/01/2014	1.622,24	17,00	60,00	275,78
<b>TOTAL</b>					<b>8.149,44</b>

Regularmente intimado, via DT-e para conhecer o resultado da diligência, o sujeito passivo não se manifestou.

Presente na sessão de julgamento, em sustentação oral, a representante legal do sujeito passivo, Gabrielle Nascimento Rodrigues, OAB/RG 243.665, após descrever as infrações, repisou o argumento relativo a preliminar de mérito no que diz respeito à decadência, pedindo exclusão das ocorrências como indicado na Impugnação.

Para as demais questões de mérito, também se limitou a repisar os argumentos apresentados nas manifestações defensivas.

É o relatório.

#### VOTO

Lavrado em 30/06/2017, o Auto de Infração em lide se compõe de quatro infrações, conforme detalhadamente exposto no Relatório acima.

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

Assim, considerando que: **a)** conforme recibos e documentos de fls. 74, 137 e 269, bem como do que se depreende das manifestações defensivas, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis ao esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto, foram entregues ao contribuinte; **b)** na sua lavratura foi cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46 do RPAF; **c)** o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; **d)** as infrações estão claras, determinadas com segurança, exaustivamente descritas, corretamente tipificadas, bem como identificado o infrator, e têm suporte nos demonstrativos e documentos

fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (impressos e em mídia CD: fls. 06-72, 123-135 e 183-268); **e**) quando necessárias, diligências foram realizadas, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Por expresso reconhecimento de seu cometimento, a Infração 04 não integra a lide.

Como repetido e detalhadamente exposto no relatório, a Impugnação ao lançamento em juízo de revisão neste órgão administrativo judicante, consiste em: **a**) preliminar de mérito com arguição de decadência em relação ao período janeiro a julho 2012; **b**) questões de mérito: **Infração 01**: correto aproveitamento do crédito de ICMS relativo às mercadorias objeto de devolução/estorno; **Infração 02**: **b.1**) impossibilidade de exigência de ICMS normal sobre mercadorias sujeitas à substituição tributária; **b.2**) equívoco cometido pelo autuante nas operações com “vale-presente” – impossibilidade de exigência de ICMS; **b.3**) **Infração 03**: equivocada exigência de ICMS com alíquota de 17% em operações com produtos sujeitos à redução de base de cálculo.

Passo a apreciá-las, então.

No que diz respeito ao prazo decadencial arguido como preliminar de mérito, há no CTN duas regras para contagem de prazo dentro do qual a Fazenda Pública pode constituir crédito tributário: **Regra Geral** (Art. 173) possível a todos os tributos: **a**) 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado; **b**) **Regra Especial** para tributos originalmente sujeitos a lançamento por homologação: 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Depois de muitas discussões com variados entendimentos tanto no âmbito administrativo como judicial, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia, órgão competente para representar o estado junto ao Poder Judicial e assessorar o Poder Executivo em questões legais, publicou o INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO PGE nº 2016.194710-0, objetivando consolidar a jurisprudência administrativa acerca da matéria com relação ao ICMS:

#### *Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0*

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

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

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

**Nota 2:** As hipóteses de **dolo, fraude ou simulação** são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. 1, do

*mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.*

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

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

O crédito fiscal objeto do lançamento tributário em pauta é: **a) INFRAÇÃO 01 – 01.02.41.** Uso indevido de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais (operações escrituradas); **b) INFRAÇÃO 02 – 02.01.03** – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas; **c) INFRAÇÃO 03 – 03.02.02** – Recolheu ICMS a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Os dados das operações e os valores da exação foram extraídos em conformidade com os registros efetuados pelo contribuinte em Escrituração Fiscal Digital – EFD e por ele encaminhada ao Sistema Público de Escrituração Fiscal Digital – SPED. Portanto, com ocorrências declaradas ao Fisco em cumprimento de obrigações acessórias.

Conforme disciplina exposta no Incidente de Uniformização, só não se aplica a Regra Especial de contagem de prazo decadencial para lançamentos tributários do ICMS, quando **seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação** (parte final do último parágrafo da nota 2), **situação em que se inclui:**

- 1.) *quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação (Nota 1).*
- 2.) *Quando: a) tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, em casos, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação (1º parágrafo da Nota 2); b) se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação (2º parágrafo da Nota 2).*

Ora, pelo enunciado das infrações e em conformidade com entendimento firmado no Incidente de Uniformidade, à situação em análise se aplica o prazo decadencial a partir da data de ocorrência dos fatos geradores, nele se incluindo a data de ciência do Auto de Infração pelo sujeito passivo (14/07/2017). Portanto, Regra Especial, constante no art. 150, § 4º do CTN.

Ressalto que para a Infração 02 toda a alegação defensiva relativa aos equívocos do procedimento fiscal, foram acatadas pelo autor do feito (exclusão de operações de mercadorias com mercadorias sujeitas à substituição tributária **em duas oportunidades**; exclusão de operações

com “vale-presente” – impossibilidade de exigência de ICMS).

Tais fatos, indicam, além da ausência de dolo, fraude ou simulação, cuja demonstração há que ser exposta nos autos de modo fático ou derivar de tácito/implícito reconhecimento como tal, exposto no Incidente de Uniformização da PGE, e imprecisão do levantamento fiscal original, cuja exação foi regularmente aperfeiçoada na forma prevista pelo art. 18, § 1º do RPAF, o que de fato ocorreu foi recolhimento a menor do imposto devido na periódica apuração do ICMS devido, e não falta de recolhimento do imposto devido na forma orientada pelo Incidente de Uniformização da PGE.

Então, em reforço à aplicação do prazo decadencial do art. 150, § 4º do CTN, para o caso entendo que é de se impor a disciplina contida no art. 112 do mesmo código:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

Sem embargo, ainda que para o caso seja pertinente a contagem do prazo pela Regra Especial, de modo a acolher a parcial extinção do crédito constituído, é de considerar que o ICMS tem, por característica, apuração em períodos mensais concentrando todas as ocorrências do mês no último dia de cada período, data em que, por deferência do ente tributante, estipula-se como a da ocorrência do fato gerador diário, para aplicação da norma de incidência.

Acolho, pois, a decadência arguida e declaro extinto os créditos tributários constituídos com fato gerador até 30/06/2012.

Passo às questões de mérito.

### **Infração 01**

Por ocasião da Defesa, aportando vasto elementos probatórios da alegação (Doc. 05) e com exemplos retratados na Impugnação, o sujeito passivo argumentou que corretamente aproveitou o crédito fiscal, pois decorrente de mercadorias devolvidas pelos consumidores finais, e em conformidade com o disposto no art. 455 do RICMS-BA.

A despeito disso, na consequente Informação Fiscal, o autuante manteve a exação, informando decorrerem de operações com CFOPs: 1.202 - Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, 1.949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada e 2.152 - Transferência para comercialização.

Inconformado, o sujeito passivo retornou aos autos insistindo no argumento original. Os autos foram ao autuante e ele nada informou acerca da infração, atitude que motivou a diligência deferida em 20.09.2019 com os seguintes termos:

*“...considerando que o argumento relativo ao aproveitamento do crédito fiscal obedecendo ao disposto no artigo 455 do RICMS-BA arguido desde a original Impugnação em protesto contra a Infração 01, tampouco o argumento relativo à manutenção das mercadorias relacionadas e identificadas à fl. 150 sob alegação de estarem enquadradas no regime de substituição tributária, foram contraditados pelo autuante, o que contraria o exposto no § 6º, do artigo 127 do RPAF, por unanimidade dos seus membros julgadores, esta 2ª JJF decidiu novamente converter o PAF à INFRAZ de origem para:*

- c) Prestação de Informação Fiscal em relação ao texto acima destacado;

*d) Se for o caso, elaboração de novos demonstrativos para as Infrações 01 e/ou 02, inclusive, de débito”.*

A consequência foi que em 29.06.2022, declarando ter feito a devida análise dos argumentos e elementos de prova apresentados pelo Impugnante, o autuante refez o procedimento fiscal e em face disso ajustou o valor da exação para R\$ 153,07, com demonstrativo de débito exposto no corpo da Informação Fiscal. O procedimento fiscal foi levado ao conhecimento do sujeito que, podendo, não se manifestou, atitude cuja consequência é regulada no art. 140 do RPAF:

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

Contudo, tendo em vista o reconhecimento de extinção do crédito preliminarmente apreciada, tenho a infração como parcialmente subsistente em **R\$ 136,17**, com o seguinte demonstrativo de débito:

#### **Infração 01**

Data Ocorr.	Data Vencto.	Base de Calculo	Alíq. (%)	Multa (%)	Valor Histórico
31/07/2012	09/08/2012	192,12	17,00	60,00	32,66
31/08/2012	09/09/2012	60	17,00	60,00	10,2
30/09/2012	09/10/2012	16,47	17,00	60,00	2,8
31/10/2012	09/11/2012	33,24	17,00	60,00	5,65
31/12/2012	09/01/2013	71,76	17,00	60,00	12,2
30/06/2013	25/07/2013	234,71	17,00	60,00	39,9
31/08/2013	25/09/2013	146,76	17,00	60,00	24,95
31/12/2013	25/01/2014	45,94	17,00	60,00	7,81
<b>Total</b>					<b>136,17</b>

#### **Infração 02**

De igual modo, também aportando elementos probatórios da alegação à Impugnação, o sujeito passivo argumentou: a) impossibilidade de exigência de ICMS normal sobre mercadorias sujeitas à substituição tributária; b) equívoco cometido pelo autuante nas operações com “vale-presente” – impossibilidade de exigência de ICMS.

Por ocasião da Informação Fiscal o autuante informou ter verificado que, de fato, os itens elencados estavam enquadrados no regime de substituição tributária, de modo que acatou os valores contidos na planilha Doc. 05 apresentada pelo Impugnante, os abatendo da Infração, e que o mesmo ocorreu com a planilha “DOC. 06 – Vale Presente”, “haja vista tratar-se de mercadorias não sujeitas ao ICMS”. Transpôs os valores para a planilha “DOC. 06 Vale Presente – Considerados” que anexa, de modo que o valor exigido pela Infração 02 ficou reduzido de R\$ 14.491,30 para R\$ 5.727,55.

Ainda inconformado, na subsequente manifestação (fls. 149-150) o Impugnante expressou que ao examinar a listagem de produtos submetidos ao regime de ST, o autuante equivocadamente, manteve as mercadorias abaixo:

1. NCM **95030099** – CHOCALHO GIRASSOL ELKA MONICA **4596789644814590** - Item 7, anexo I do RICMS/2012/BA – Brinquedos;
2. NCM **96190000** - PLENITUD ACTIVE MULHER COTTON G/XG C/**2789600754471** - Subitem 32.2, item 32, anexo I do RICMS/2012/BA – Farmacêuticos;
3. NCM **96032100** - KIT ESC PROFLEX GTS SOL PROSAUDE **250ML750630989257** - Subitem 32.2, item 32, anexo I do RICMS/2012/BA – Farmacêuticos;
4. NCM – **95030031** - PAPAI NOEL PELUCIA **40CM884118185770** - Item 7, anexo I do RICMS/2012/BA – Brinquedos.

Os autos foram ao autuante e ele nada informou acerca da infração, atitude que motivou a diligência deferida em 20.09.2019 nos termos já transcritos na apreciação da anterior infração. A consequência foi que em 29.06.2022, declarando ter feito a devida análise dos argumentos e elementos de prova apresentados pelo Impugnante, incluindo os reclamados na última

manifestação, refez o procedimento fiscal e em face disso ajustou o valor da exação para R\$ 8.149,44, com demonstrativo de débito exposto no corpo da Informação Fiscal.

O procedimento fiscal foi levado ao conhecimento do sujeito passivo com entrega de cópia do demonstrativo sintético refeito constante dos autos às fls. 186-267, detalhando as operações remanescentes em: período, CFOP, código da mercadoria, descrição, VlItem, BCICms, VlIcms, carga tribut., VlIcms calc., diferença exigida.

Ocorre que possuindo todos os elementos para, querendo, manifestar acerca do ajuste realizado em face dos seus argumentos e provas, o sujeito passivo silenciou, atitude que implica em tácita concordância com o ajuste entabulado na exação.

Contudo, tendo em vista o reconhecimento de extinção do crédito preliminarmente apreciada, tenho a infração como parcialmente subsistente em R\$ 5.547,06, com o seguinte demonstrativo de débito:

#### Infração 02

Data Ocorr.	Data Vencto.	Base de Cálculo	Alíq. (%)	Multa (%)	Valor Histórico
31/07/2012	09/08/2012	2.755,41	17%	60	468,42
31/08/2012	09/09/2012	2.849,82	17%	60	484,47
30/09/2012	09/10/2012	3.384,24	17%	60	575,32
31/10/2012	09/11/2012	4.268,18	17%	60	725,59
30/11/2012	09/12/2012	2.663,59	17%	60	452,81
31/12/2012	09/01/2013	2.449,12	17%	60	416,35
31/01/2013	25/02/2013	2.374,94	17%	60	403,74
28/02/2013	25/03/2013	2.472,65	17%	60	420,35
31/03/2013	25/04/2013	1.963,24	17%	60	333,75
30/04/2013	25/05/2013	939,53	17%	60	159,72
31/05/2013	25/06/2013	816,18	17%	60	138,75
30/06/2013	25/07/2013	436,53	17%	60	74,21
31/07/2013	25/08/2013	541,76	17%	60	92,1
31/08/2013	25/09/2013	630,00	17%	60	107,1
30/09/2013	25/10/2013	735,53	17%	60	125,04
31/10/2013	25/11/2013	1.006,47	17%	60	171,1
30/11/2013	25/12/2013	720,35	17%	60	122,46
31/12/2013	25/01/2014	1.622,24	17%	60	275,78
Total					<b>5.547,06</b>

#### Infração 03

De igual modo, também aportando elementos probatórios da alegação à Impugnação, o sujeito passivo argumentou equivocada exigência de ICMS com alíquota de 17% em operações com produtos sujeitos à redução de base de cálculo.

Por ocasião da Informação Fiscal o autuante informou que após analisar a planilha apresentada junto à Impugnação (Doc. 07 – Mercadorias com redução de BC), acatou os argumentos defensivos para “Papel Higiênico, “Leite em Pó”, “CONTROLE P/ XBOX C/ FIO” e “SUZO UVA 335ML SUCOS+”, com carga tributária de 7%. Quanto ao item “Tablet”, plotando o inciso XXXIV do art. 268 do RICMS-BA, escreveu: “não é o mesmo “desktop ou notebook”, para beneficiar-se da redução de carga tributária para 7%, pois, sua alíquota é reduzida a 12%”.

Transpôs os valores para a planilha “DOC. 07 – Mercadorias com redução de BC – Considerados”, que anexa, de modo que o valor exigido pela Infração 03 ficou reduzido para R\$ 32.675,47.

Contra esta infração, na subsequente manifestação (fls. 150-151) o Impugnante apenas ressaltou a extinção arguida por ocorrência do prazo decadencial.

Tendo em vista o reconhecimento de extinção do crédito preliminarmente apreciada, tenho a infração como parcialmente subsistente em R\$ **26.071,64**, com o seguinte demonstrativo de débito:

**Infração 03**

Data Ocorr.	Data Vencto.	Base de Cálculo	Alíq. (%)	Multa (%)	Valor Histórico
31/07/2012	09/08/2012	7.543,65	17,00	60,00	1282,42
31/08/2012	09/09/2012	6.747,06	17,00	60,00	1147
30/09/2012	09/10/2012	6.384,88	17,00	60,00	1085,43
31/10/2012	09/11/2012	5.197,82	17,00	60,00	883,63
30/11/2012	09/12/2012	5.903,06	17,00	60,00	1003,52
31/12/2012	09/01/2013	13.467,47	17,00	60,00	2289,47
31/01/2013	25/02/2013	9.292,35	17,00	60,00	1579,7
28/02/2013	25/03/2013	4.871,35	17,00	60,00	828,13
31/03/2013	25/04/2013	8.930,06	17,00	60,00	1518,11
30/04/2013	25/05/2013	5.282,12	17,00	60,00	897,96
31/05/2013	25/06/2013	8.116,47	17,00	60,00	1379,8
30/06/2013	25/07/2013	7.477,94	17,00	60,00	1271,25
31/07/2013	25/08/2013	6.932,24	17,00	60,00	1178,48
31/08/2013	25/09/2013	9.411,71	17,00	60,00	1599,99
30/09/2013	25/10/2013	8.468,24	17,00	60,00	1439,6
31/10/2013	25/11/2013	16.902,53	17,00	60,00	2873,43
30/11/2013	25/12/2013	5.797,71	17,00	60,00	985,61
31/12/2013	25/01/2014	16.635,94	17,00	60,00	2828,11
<b>Total</b>					<b>26.071,64</b>

As intimações acerca do PAF devem seguir a orientação regulamentar, mas nada impede que também sejam encaminhadas ao representante legal.

**VOTO VENCEDOR (INFRAÇÃO 02)**

Peço a devida permissão para discordar do voto do ilustre Relator, em relação ao qual, apesar do brilhantismo, divirjo em parte, especialmente em relação especificamente ao prazo final a ser considerado para a aplicação de tal instituto, na infração 02, e justifico.

A acusação contida na infração é a de que o contribuinte autuado teria deixado de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2013.

A respeito de tal tema, esclareço que a legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, §4º, que “*o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*”.

Já o artigo 173, em seu inciso I assim prescreve:

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

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

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150, § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto ao Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o entendimento anterior da mesma, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: “*Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas*”.

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

E tal raciocínio se reforça, a partir do Enunciado da Súmula 555 do STJ, a qual determina:

“*Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*”. (Grifei).

A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

E a justificativa para este entendimento reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

Tal raciocínio se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetro pelo Tribunal, a saber, o AgRg no REsp 1.277.854:

“*Deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no §4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador).*

*Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN”.*

Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o “pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.

Da mesma maneira, não se pode desconhecer a existência de tal entendimento oriundo dos Tribunais Superiores, uma vez que a jurisprudência, como bem sabido, é uma das fontes do Direito, e neste caso específico deve ser aplicada.

Deste modo, entendo que para tal infração 02, diante do fato de o contribuinte não ter declarado o débito, ainda que tenha emitido e escriturado as notas fiscais, apenas sem oferecer as operações á tributação, não há que se falar em antecipação de pagamento ou pagamento parcial, situação que encaminharia para a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, mas sim, inexistiu a declaração do débito correspondente, não havendo que se falar em antecipação de pagamento, ainda que parcial, de que nos fala a mencionada Súmula 555 do STJ, razão pela qual entendo deve ser aplicada a contagem de prazo prevista no artigo 173, inciso I do CTN, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Em consonância e coerência com este entendimento, já manifestado anteriormente inúmeras vezes, inclusive com a concordância expressa do nobre relator, o prazo para a contagem da incidência da decadência deve ter como marco inicial o dia 01/01/2013 e ela somente ocorreria para os fatos geradores, a partir de 01/01/2018, vez datar do lançamento de 30/06/2017, período anterior ao da lavratura do Auto de Infração.

Por tais razões, a infração 02 deve ser julgado procedente em parte, por conta dos ajustes feitos na instrução do feito, como o foi, apenas com alteração dos valores lançados, passando para **R\$8.149,44**, de acordo com o demonstrativo ajustado apresentado pelo autuante, vez ter sido tomada a data de **01/01/2013**, como parâmetro para contagem decadencial, uma vez ter a ciência do lançamento ocorrido em julho de 2017:

#### **2012**

Janeiro	R\$ 329,99
Fevereiro	R\$ 393,77
Março	R\$ 547,06
Abril	R\$ 517,30
Maio	R\$ 506,85
Junho	R\$ 307,41
Julho	R\$ 468,42
Agosto	R\$ 484,47
Setembro	R\$ 575,32
Outubro	R\$ 725,59
Novembro	R\$ 452,81
Dezembro	R\$ 416,35

#### **2013**

Janeiro	R\$ 403,74
Fevereiro	R\$ 420,35
Março	R\$ 333,75
Abril	R\$ 159,72
Maio	R\$ 138,75
Junho	R\$ 74,21

Julho	R\$ 92,10
Agosto	R\$ 107,10
Setembro	R\$ 125,04
Outubro	R\$ 171,10
Novembro	R\$ 122,46
Dezembro	R\$ 275,78

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206875.0008/17-2**, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 34.358,38**, acrescido da multa de 60% previstas no Art. 42, II, “a” e VII “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 30 de agosto de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATOS RAMOS – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR/VOTO VENCEDOR INFRAÇÃO 2