

A. I. N° - 206886.0005/19-4
AUTUADO - MERCANTIL RODRIGUES COMERCIAL LTDA.
AUTUANTE - JORGE JESUS DE ALMEIDA
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP
PUBLICAÇÃO - INTERNET 10/11/2022

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0209-02/22-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVIS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Valor reduzido mediante exclusão de operações com mercadorias sujeitas ao Regime de Substituição Tributária. Indeferido o pedido de diligência e afastada a prejudicial de mérito. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Lavrado em 29/03/2019, o presente Auto de Infração formaliza a exigência de crédito tributário no valor de **R\$ 205.447,15**, decorrente da seguinte infração à legislação do ICMS:

01 - 02.01.03 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Valor: R\$ 205.447,15. Período: Janeiro 2014 a Dezembro 2015. Enquadramento legal: 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.

Na Impugnação (fls. 83-116), após sintetizar a autuação, passa-se a combater o AI com os seguintes argumentos:

“III. DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIÇÃO DOS SUPOSTO CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS ANTERIORES A 15/04/2014”

Reproduzindo o art. 12, I, da LC 87/96, que trata do momento de ocorrência do fato gerador do imposto, diz que a Impugnante foi intimada da lavratura do AI em 15/04/2019, ou seja, mais de 5 anos da ocorrência do fato gerador das operações, ocorridas até a data imediatamente anterior, pois, ao caso se aplica o prazo decadencial contido no art. 150, § 4º do CTN, bem como excertos de doutrina e ementas de decisões judiciais, alega a impossibilidade para constituir créditos tributários para ocorrências até 14/04/2014.

Feitas as considerações preliminares, passa a questionar o mérito do AI.

“IV. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ICMS – TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE – SÚMULA 166/STJ”

Reproduzindo os arts. 146, I e III, “a”, 155, II, § 2º, XII, “a” e “d” da CF/88, 2º, I da LC 87/96, excertos de doutrina e a Súmula 166/STJ, ressalta que o AI pretende cobrar ICMS decorrente de operações de transferência entre estabelecimentos filiais do mesmo contribuinte, o que não é possível ante às reproduções efetuadas.

“V. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NO LANÇAMENTO”

Além da inobservância da decadência, e impossibilidade da exação em operações albergadas pela Súmula 166/STJ, diz que a autoridade fiscal autuante não observou operações com mercadorias incluídas no Regime de Substituição Tributária (iogurtes e salgadinhos industrializados), conforme disciplinado no Anexo I, itens 21 e 38 do RICMS-BA, vigente à época dos fatos geradores, reparação para a qual requer diligência fiscal nos termos do art. 137, I, “a” do RPAF.

Concluindo, pede: a) Realização de diligência para analisar a planilha constante do arquivo anexado à Impugnação (Doc. 3), bem como dos documentos adicionais e quesitos que serão disponibilizados por ocasião da diligência; b) cancelamento do AI.

Às fls. 122-128, consta Informação Fiscal relativa a outro PAF contendo 07 (sete) infrações, o que motivou o pedido de diligência de fl. 130 para a pertinente Informação Fiscal relativa a este PAF.

Por consequência, o autuante presta Informação Fiscal às fls. 134-138. Após reproduzir a infração, rebate as alegações defensivas na mesma ordem da Impugnação.

Diz que a decadência arguida pelo Impugnante alcançando os créditos tributários anteriores a 15.04.2014 em face da ciência ao AI em 15.04.2019, representam R\$ 59.023,74, do total do débito, o que implica reconhecer que parte restante autuada (R\$ 146.423,41) não está alcançada pela decadência arguida.

Neste contexto, considera que ao caso se aplica a regra de contagem de prazo decadencial contida no art. 173 do CTN e, assim, entende que as ocorrências de janeiro a março 2014 não foram alcançadas pela decadência, o que diz corroborar com o Incidente de Uniformização PGE 2016.194710-0.

Quanto ao argumento relativo à existência de operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, diz que os dados apresentados pela autuada estão equivocados, pois as operações para a empresa Cenconsud Brasil Comercial Ltda., foram comerciais.

Aduz que a Cenconsud Brasil Comercial Ltda. não é filial da empresa autuada (Mercantil Rodrigues Comercial Ltda.). São pessoas jurídicas distintas com quadro societário diferentes. Fala que pertencem ao mesmo grupo empresarial, mas não podem ser consideradas mesmo contribuinte e, portanto, as operações autuadas não se abrigam na disposição da Súmula 166/STJ.

Seguindo, reconhece a alegação defensiva relativa às operações com Iogurtes e Salgadinhos, pois, de fato, constam elencadas no Anexo I do RICMS-BA, itens 21 e 38, razão pela qual as exclui da autuação, ajustando o valor do AI para R\$ 191.634,72, conforme demonstrativo que anexa à Informação Fiscal (fls. 139-203).

Regularmente cientificado do ajuste efetuado por ocasião da Informação Fiscal, o sujeito passivo se manifesta às fls. 212-217. Insiste no seu argumento relativo à decadência com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, bem como no relativo às operações de transferência que entende albergadas pela disposição da Súmula 166/STJ, para o qual reproduz ementas de decisões judiciais.

Conclui pedindo a improcedência do AI.

Cientificado da nova manifestação do sujeito passivo, o Autuante volta aos autos às fls. 228-229, apenas ratificando os termos da Informação Fiscal anterior.

É o relatório.

VOTO

Como acima relatado, o presente Auto de Infração conduz uma acusação pela qual, originalmente, exige o valor de R\$ 205.447,15.

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

Assim, considerando que: a) conforme documentos/recibos de fls. 03, 06, 221-225, bem como do que se depreende das manifestações defensivas, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao ACORDAO JJF Nº 0209-02/22-VD

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) a infração está claramente descrita, determinada com segurança, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 04-72, 75, 139-203 e 210), bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Por entender suficientes para formar meu convencimento acerca do caso, com fundamento no art. 147, I, “a” do RPAF, indefiro o pedido de diligência formulado.

Como repetido e detalhadamente exposto no relatório, a Impugnação ao lançamento em juízo de revisão neste órgão administrativo judicante consiste em: **a**) questões de mérito: **a.1)** Prejudicial: Considerando a ciência do AI em 15/04/2019, extinção parcial do crédito fiscal com fatos geradores anteriores a 15/04/2014, por incidência de decadência com fundamento no prazo indicado no art. 150, § 4º do CTN; **a.2)** Indevida inclusão de operações sem incidência de ICMS, relativas a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte; **a.3)** Indevida inclusão de operações sujeitas ao regime de substituição tributária.

Passo, então, ao mérito do lançamento tributário.

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

No que diz respeito ao prazo decadencial, 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.

Pois bem, 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 Judiciário 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 que se argui decadência parcial se refere a falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, 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 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**), situação em que também se enquadra quando: c.1) 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**); c.2) 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).

Compulsando os autos, observa-se que a exação (Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas) se relacionam a operações declaradas na EFD que, consideradas como normalmente tributáveis, o sujeito passivo as registrou como não tributáveis nos livros fiscais contidos na EFD regularmente transmitida ao Fisco, o que implicou em apuração e recolhimento de imposto em valores menores que o efetivamente devido, prejudicando o Erário da Bahia.

Com relação ao prazo decadencial relativo ao ICMS e em conformidade com a orientação exposta no Incidente de Uniformização retro reproduzido é de se considerar que: **a)** os casos indicados no incidente para aplicação do prazo decadencial contidos nas regras, ali não se esgotam, são apenas exemplos; **b)** como orientado no último parágrafo da nota 2, “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”.

Nesse sentido, ainda que a aplicação da regra geral seja excepcional para o tributo sujeito originalmente a lançamento por homologação, o entendimento firmado pela PGE no incidente de uniformização reproduzido, não esgotando os casos, como visto, indica situações que se poderá ter por caracterizada a hipótese de dolo, fraude ou simulação.

O caso concreto envolve grande empresa comercial mercantil do ramo supermercados - 4711301 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - com plena capacidade para exercer as prévias obrigações acerca da apuração periódica do imposto decorrente de suas operações comerciais, discernindo nas saídas, operações tributáveis das não tributáveis.

Nesse sentido alegou que a autoridade fiscal autuante se equivocou em: **a)** considerar operações de transferência entre estabelecimentos filiais sem incidência de imposto, como saídas tributáveis; **b)** indevida inclusão de operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (iogurte e Salgadinhos Industrializados).

Ocorre que para a primeira alegação, não se constata nos demonstrativos suportes da exação, operações com CFOP de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, de modo que tendo em vista que os registros dos demonstrativos suportes refletem os efetuados pelo contribuinte autuado na EFD, é de se constatar a impertinência da alegação, o que, inclusive, vejo reforçado na planilha que apresentou junto à Impugnação (e para a qual pede análise), uma vez que nela apenas constam operações que entende sem direito de exigência fiscal sob seu argumento de decadência e operações relativa a saídas de iogurte e salgadinhos industrializados que, corretamente, foram excluídas do lançamento fiscal pela autoridade fiscal autuante na oportunidade da sua Informação Fiscal, porque, de fato, constavam do Anexo I do RICMS-BA, como mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária à época dos fatos geradores.

Assim, ainda que as operações objeto da autuação tenha sido registradas na EFD regularmente transmitidas ao Fisco, aplica-se ao caso a contagem do prazo decadencial pela Regra Geral impressa no art. 173 do CTN, tendo em vista a plena capacidade do contribuinte de corretamente apurar o ICMS decorrente de suas operações, discernindo, as operações tributáveis das não tributáveis, de modo que tenho a confusão efetuada pelo contribuinte em seus registros fiscais como característico caso de exclusão para aplicação da Regra Especial para contagem do prazo decadencial exposta no § 4º do art. 150, do CTN, a exemplo das situações excludentes indicadas

no reproduzido Incidente de Uniformização da PGF retro reproduzido.

Portanto, considerando que o termo inicial da contagem do prazo do direito de o sujeito ativo constituir o crédito fiscal em juízo de revisão administrativa foi 01/01/2015; o termo final se deu em 31/12/2019; o AI cuja primeira ocorrência data de 31/01/2014, teve ciência do sujeito passivo em 15/04/2019, não há falar em extinção parcial do crédito fiscal constituído por decadência, como alegado pelo Impugnante.

A acusação fiscal, repito, tem suporte em demonstrativos contidos nos autos (forma impressa e em mídia magnética), cujas cópias foram entregues ao autuado, nas quais as operações objeto da exação são detalhadas (Esp, Dta, NumDoc, ChvNfe, UF, NCM, DescrItem, Quant, Unid, CFOP VlItem, VILiqItem, VIUnit, VIBcIcms, Mês, Ano, Aliq. Crédito e Débito Apurado). Os demonstrativos bem serviram ao Impugnante para apresentar seu protesto.

Por ocasião da Informação Fiscal, concordando com alegação defensiva acerca da indevida inclusão de operações com Iogurtes e Salgadinhos Industrializados, analisando a planilha excel apresentada pelo Impugnante, elaborada com base no demonstrativo suporte do lançamento fiscal, e cópia dos LRAs do período (Doc. 3), o autuante corretamente excluiu as operações com as citadas mercadorias, pois, de fato, constavam no Anexo I do RICMS-BA vigente à época dos fatos geradores, como mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (Itens 21 e 38).

Refez o levantamento e ajustou o valor da exação, o reduzindo de R\$ 205.447,15 para R\$ 191.634,72, valor que acolho para declarar a infração acusada como parcialmente subsistente, com o seguinte demonstrativo de débito:

| Data ocorr. | Data Vencto. | Base de Calculo | Aliq. (%) | Multa (%) | Valor Histórico |
|--------------------|--------------|-----------------|-----------|-----------|-----------------|
| Infração 01 | | | | | |
| 31/01/2014 | 09/02/2015 | 80.829,41 | 17% | 60 | 13741,00 |
| 28/02/2014 | 09/03/2015 | 126.204,18 | 17% | 60 | 21.454,71 |
| 31/03/2014 | 09/04/2015 | 125.012,29 | 17% | 60 | 21.252,09 |
| 30/04/2014 | 09/05/2015 | 11.591,65 | 17% | 60 | 1.970,58 |
| 31/05/2014 | 09/06/2015 | 14.884,06 | 17% | 60 | 2.530,29 |
| 30/06/2014 | 09/07/2015 | 12.596,53 | 17% | 60 | 2.141,41 |
| 31/07/2014 | 09/08/2015 | 13.403,88 | 17% | 60 | 2.278,66 |
| 31/08/2014 | 09/09/2015 | 10.595,06 | 17% | 60 | 1.801,16 |
| 30/09/2014 | 09/10/2015 | 12.323,12 | 17% | 60 | 2.094,93 |
| 31/10/2014 | 09/11/2015 | 12.313,41 | 17% | 60 | 2.093,28 |
| 30/11/2014 | 09/12/2015 | 14.262,35 | 17% | 60 | 2.424,60 |
| 31/12/2014 | 09/01/2016 | 29.681,59 | 17% | 60 | 5.045,87 |
| 31/01/2015 | 09/02/2016 | 141.262,88 | 17% | 60 | 24.014,69 |
| 28/02/2015 | 09/03/2016 | 287.010,53 | 17% | 60 | 48.791,79 |
| 31/03/2015 | 09/04/2016 | 26.773,12 | 17% | 60 | 4.551,43 |
| 30/04/2015 | 09/05/2016 | 24.129,35 | 17% | 60 | 4.101,99 |
| 31/05/2015 | 09/06/2016 | 25.821,65 | 17% | 60 | 4.389,68 |
| 30/06/2015 | 09/07/2016 | 23.338,65 | 17% | 60 | 3.967,57 |
| 31/07/2015 | 09/08/2016 | 28.957,00 | 17% | 60 | 4922,69 |
| 31/08/2015 | 09/09/2016 | 24.805,35 | 17% | 60 | 4216,91 |
| 30/09/2015 | 09/10/2016 | 17.733,12 | 17% | 60 | 3014,63 |

| | | | | | |
|--------------|------------|-----------|-----|----|-------------------|
| 31/10/2015 | 09/11/2016 | 20.803,65 | 17% | 60 | 3536,62 |
| 30/11/2015 | 09/12/2016 | 19.837,94 | 17% | 60 | 3372,45 |
| 31/12/2015 | 09/01/2017 | 23.092,29 | 17% | 60 | 3925,69 |
| Total | | | | | 191.634,72 |

Voto, pois, pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206886.0005/19-4**, lavrado contra **MERCANTIL RODRIGUES COMERCIAL LTDA**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento de ICMS no valor de **R\$ 191.634,72**, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, II, “a” da Lei 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2022

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR

JOSE CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR