

**PROCESSO** - A. I. Nº 281071.0027/20-5  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - MOINHOS DE TRIGO INDÍGENA S/A. - MOTRISA  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 5ª JF nº 0112-05/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 17.07.2025

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0126-11/25-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 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 recorrida 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. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em face do Acórdão nº 0112-05/22-VD proferido pela 5ª JF deste CONSEF, julgando Improcedente o Auto de Infração lavrado em 30/06/2020 no valor histórico de R\$ 5.846.940,00, abordando a seguinte infração:

**Infração – 01.02.11** – *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a documento(s) fiscal(is) falso(s), ou inidôneo(s).*

*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 ressarcimentos no total de R\$ 511.290,00. No Demonstrativo II verifica-se que do total de R\$ 511.290,00 de ressarcimentos, 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 ressarcimentos 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.*

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

### **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 desses documentos, que foram contabilizadas a título de ressarcimento 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 5ª 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 auditoria 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 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? **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 entres 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.*

A JJF interpôs Recurso de Ofício.

Na sessão de julgamento de 12/12/2022, os membros da 1ª CJF deliberaram pela conversão do feito em diligência à PGE/PROFIS para que se manifestasse sobre a decadência dos fatos geradores entre janeiro/2011 e dezembro/2014, ainda que aplicado o art. 173, I, do CTN e se os fatos geradores entre janeiro e junho de 2015, notoriamente passíveis de alcance por aquele dispositivo, obedecem aos critérios do incidente de uniformização da PGE, questionando ainda sobre a possibilidade de cobrar o imposto e a multa sobre a MOTRISA já que, sobre os mesmos fatos geradores, foi cobrada multa da empresa emitente das notas fiscais, embora sem glosa do crédito.

O parecer PROFIS-NCA-JAM de fls. 535-541 foi acolhido pela procuradora assistente (fl. 542) que entendeu imperiosa a averiguação e investigação dos indícios delineados na presente autuação, com o suporte do Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos, diante do quadro



probatório e alegações de autuante e autuado nos autos, encaminhando o feito à SEFAZ/INFIP.

Sobreveio a Informação Fiscal INFIP nº 2444/2024 (fls. 543-564), assinada pelo Auditor Fiscal Adriano Oliva de Souza e com a concordância da Inspetora INFIP Sheilla Menezes, com a seguinte conclusão:

*“Diante das informações contidas neste PAF e das informações trazidas pelas pesquisas/investigações realizadas pela INFIP – com destaque para a Legislação do ICMS vigente na época dos fatos nele descritos e para a resposta 1ª consulta tributária protocolada sob nº 317191/2011-4 –, que levaram à conclusão de que NÃO HÁ PROVAS, **SEQUER INDÍCIOS, DE QUE OS RESPONSÁVEIS PELA MOTRISA TENHAM AGIDO EM CONLUI COM OS RESPONSÁVEIS PELA BISCOITOS TUPY NA FRAUDE PRATICADA POR ESTA ÚLTIMA EMPRESA, SUGERE-SE** a devolução deste PAF à PGE/PROFIS/NCA, a fim de que esse órgão possa responder aos questionamentos formulados pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, conforme fls. 530 e 531 deste PAF.”*

Na sequência, antes do retorno à PGE/PROFIS, consta uma complementação à informação fiscal mencionada (fls. 565-568), assinada apenas pela Inspetora INFIP, segundo a qual “[...] *houve uma fraude praticada pela empresa Fábrica de Biscoitos Tupy S/A, CNPJ 15.107.410/0001-03, que não foi devidamente analisada no nosso parecer anterior, e resultou na lavratura dos Autos de Infração nºs 206.973.0001/20-0, 206.973.0023/19-0, 206.973.0002/20-7 e 206.973.0025/19-3, onde foi aplicada apenas multa pela emissão de notas fiscais fraudulentas, visto que os valores nelas contidos não tinham respaldo na sua movimentação comercial registrada na sua escrita fiscal*”.

De acordo com a complementação, a FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY S/A não apresentou defesa e teria reconhecido a fraude quando efetuou o pagamento dos Autos de Infração mencionados. Questiona como a MOINHOS DE TRIGO INDÍGENA S/A MOTRISA não teria conhecimento da conduta criminosa praticada pela Tupy e que, portanto, a autuada praticou a infração de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos, que constitui crime contra a ordem tributária de supressão ou redução de tributo mediante utilização de documento que saiba ou deva saber falso ou inexato, tipificado no inciso IV, do art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Conclui assim que a autuada incorreu em infração que configura crime contra a ordem tributária e que a averiguação e investigação para verificação de existência de conluio somente será possível com o crédito fiscal constituído e sendo necessária autorização judicial para quebra do sigilo bancário, telemático e telefônico.

Os autos retornaram à PGE/PROFIS que, em novo parecer (fls. 574-575vº), ancorado na complementação da informação fiscal mencionada, defende que diante das conclusões da INFIP de que ocorreu crime contra a ordem tributária o Termo Inicial da contagem do prazo decadencial foi alterado passando a ser o momento em que o Fisco “constitui” o fato jurídico infracional, nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, independentemente da data da ocorrência da obrigação tributária, aplicando-se a regra do parágrafo único do art. 173 do CTN.

Afirma ainda que restou evidenciada a participação da autuada na fraude, aplicando-se, desta forma, uma extensão típica decorrente do concurso de pessoas. Diz ainda que em relação à cobrança do imposto, a persecução só se faz viável quando comprovado que o destinatário não realizou a glosa dos créditos indevidos porque, mesmo pagos pelo emitente do documento, continuarão repercutindo economicamente no conta corrente fiscal do destinatário.

O parecer foi acolhido pela procuradora assistente (fls. 576-577).

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 11/12/2024 e adiado para 28/01/2025. Compareceu(ram) o(as) representante(s) legal(is) da recorrida, Dr. Pedro Henrique Pedrosa Nogueira, OAB/AL 6.406.

Os Conselheiros da 1ª CJF deliberaram por nova conversão do feito em diligência, considerando a informação de que existem outros processos administrativos fiscais sobre a mesma matéria que foram encaminhados para PGE/PROFIS para parecer pela 2ª CJF (Autos de Infração nºs 281071.0024/20-6 e 281071.0026/20-9), bem como pela possibilidade de outro Auto de Infração já

apreciado por esta Câmara (Auto de Infração nº 281071.0025/20-2) ter sido encaminhado para o CIRA.

No parecer de fls. 588-591, acolhido pela procuradora assistente (fl. 590), a PGE/PROFIS reitera os termos do parecer anterior, complementando o posicionamento para apontar, em síntese, que “[...] *a existência do crédito não resulta do ato certificador excluído pelo art. 506-E, § 1º, inc. III, do RICMS-BA, cabendo aos participantes da relação de transferência dos mesmos, por óbvio, dum maior zelo e persecução da sua existência, não se eximindo da responsabilidade da aquisição de créditos sem lastro formal [...]*” e concluir que “[...] *os créditos que supostamente amparariam a tese de excludente de punibilidade ao sujeito passivo seriam aqueles cuja concreção passaram pelos atos formais da declaração e da apuração nos livros fiscais normativamente criados para tal mister, não se amoldando aos créditos sem nenhum lastro formal, etéreos [...]*”

Reitera o opinativo pela responsabilidade da recorrente.

A recorrente se manifestou às fls. 600-606 destacando, resumidamente, que “[...] *A discussão não é sobre se o crédito fiscal existia ou não, ou se os valores cedidos estavam corretos. A questão está em saber: quem responde por inexatidão, inidoneidade ou qualquer forma caracterizadora de inexistência do crédito fiscal cedido? [...]*” e que a PGE não teria indicado prova de conluio ou fraude da recorrente, o que também não teria sido descrito concretamente na autuação, destacando ainda que “[...] *a responsabilidade quanto ao valor do crédito transferido, bem como sua legitimidade, é de responsabilidade total da empresa cedente [...]*”.

Reitera os termos da sua defesa, requerendo que seja julgado insubsistente o Auto de Infração.

Os autos retornaram para apreciação e foram pautados para sessão do dia 06/06/2025. Compareceu(ram) o(as) representante(s) legal(is) da recorrida, Dr. Pedro Henrique Pedrosa Nogueira, OAB/AL 6.406.

## VOTO VENCIDO

Entendo que a decisão de primeira instância não merece reforma, da mesma forma como proferi voto divergente em relação ao Auto de Infração nº 281071.0025/20-2 (Acórdão CJF nº 0281-11/24-VD).

A começar pela decadência, como venho me manifestando reiteradas vezes, a meu ver, os tributos sujeitos ao lançamento por homologação se subordinam ao art. 150 do CTN, em regra, sem distinção quanto à natureza principal ou acessória da obrigação que deles surge.

E, se admitida que a homologação tácita é da *atividade da pessoa jurídica*, não há justificativa para diferenciar operações declaradas de não declaradas. Afinal, se os seus efeitos somente pudessem recair sobre aquilo que foi informado, ainda que o pagamento fosse parcial, não haveria sequer razão para cogitar de decadência, pois tributo declarado é crédito tributário constituído (art. 129-A do COTEB c.c. art. 54-A do RPAF/BA e Súmula nº 436 do STJ), que se sujeita à *prescrição* e não à *decadência*, e, aquilo que foi recolhido, tem por consequência a extinção do crédito correspondente, na forma do art. 156, I do CTN.

O ato que constitui o crédito (confissão de dívida ou lançamento), assim, fulmina o prazo decadencial, dando início ao da prescrição. A homologação, por sua vez, é a condição resolutória (art. 150, § 1º do CTN) que promove a extinção do crédito tributário em razão do pagamento (art. 156, I do CTN) ou pela decadência (art. 156, V do CTN), quando concretizada em sua modalidade tácita.

Nas condições resolutórias, diferentemente das condições suspensivas, o fato gerador é considerado perfeito e acabado quando é praticado, conforme art. 117, II do CTN. Por este motivo que a homologação independe até mesmo de qualquer ato administrativo, pois, sua forma tácita decorre precisamente da inércia do Fisco. Porém, cabe lembrar que o pressuposto para o *pagamento* é a existência de um *crédito tributário*, o que significa que sua *constituição*, pela *confissão* ou pelo *lançamento*, necessariamente ocorre em momento anterior.

Logo, a *entrega da declaração* proporciona a ciência da atividade, autorizando o exercício da

fiscalização, independentemente até mesmo do seu conteúdo. Afinal, a entrega de uma “declaração zerada” também inicia o prazo de decadência, já que se trata de situação completamente diferente da *ausência de qualquer declaração*.

Seguindo o mesmo raciocínio, não restam dúvidas de que a aplicação do art. 173, I do CTN, para tributos sujeitos a lançamento por homologação, somente é viável quando não há entrega de declaração, pois, nestes casos, não se pode considerar a autoridade administrativa ciente de qualquer atividade exercida pelo sujeito passivo, no âmbito de sua competência.

A possibilidade de contar o prazo em momento distinto do fato gerador acaba refletindo medida excepcional, nestes tributos, que somente se justifica, como se compreende na leitura do inciso I do art. 173 do CTN, porque, embora pudesse o crédito ser constituído no momento da sua ocorrência, por *desconhecimento da atividade* pelo Fisco, o ato administrativo competente não pode ser efetivado, o que contrasta com as hipóteses de entrega de declaração, pois, não há dúvidas de que a partir de então já se conhece *alguma atividade* ou já se encontra constituído algum crédito.

Nesta linha, somente nos parece válido reconhecer a aplicação do inciso I, do art. 173 do CTN nas hipóteses de falta de entrega de informações fiscais. Malgrado esse entendimento possa não ter ficado explícito no Enunciado nº 555 da Súmula do STJ, em acórdãos posteriores a Corte teve a oportunidade de esclarecer o que decidiu, como o ocorreu no caso abaixo destacado:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL CONSIGNADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. PREMISSA FÁTICA EXPRESSA NO ACÓRDÃO. AFASTAMENTO DA SÚMULA Nº 7 DO STJ. AFASTAMENTO DO RESP Nº 973.733/SC. IPI. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. **DECADÊNCIA DAS DIFERENÇAS NÃO DECLARADAS. TERMO A QUO EM CASO DE PAGAMENTO PARCIAL. FATO GERADOR. CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO PELA DECADÊNCIA.***

*1. Adotando-se a premissa fática do caso concreto, expressamente ventilada no voto vencedor do acórdão recorrido - o que afasta a incidência da Súmula nº 7 do STJ -, é de se reconhecer que, havendo pagamento parcial, a decadência para constituir a diferença não declarada e não integrante do pagamento parcial tem como termo a quo a data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, não se aplicando o entendimento fixado na Súmula nº 555 do STJ e no REsp nº 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/9/2009, segundo o qual o prazo decadencial segue o disposto no art. 173, I, do CTN quando, a despeito da previsão legal, não há pagamento antecipado em caso de tributo sujeito a lançamento por homologação.*

*2. Na hipótese dos autos, os fatos geradores ocorreram no período de fevereiro e março de 2002, de modo que o lançamento de ofício realizado em 25 de junho de 2007 extrapolou o prazo de 5 anos contados dos fatos geradores, estando o crédito tributário extinto pela decadência.*

*3. Agravo interno não provido. (AgInt no AgInt no AREsp 1229609/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2018, DJe 24/10/2018)*

Até mesmo o adimplemento do tributo mediante a utilização de crédito considerado indevido se sujeita ao § 4º, do art. 150 do CTN, por equivaler a recolhimento a menor (AgInt no REsp 1842061/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2019, DJe 18/12/2019).

O raciocínio é coerente, pois, a entrega de declaração dispara a contagem do prazo de homologação tácita não apenas do que informa, como também das operações omitidas, embora realizadas, porque, o que já foi objeto de pagamento antecipado, não depende de ato comissivo para ser confirmado, pois representa débito confessado e adimplido, situação que não muda em razão de existir ou não omissão. Observe-se, por exemplo, que a eventual desconformidade na declaração entregue não permite que se promova o lançamento correspondente ao montante que já foi pago, resultando na extinção parcial do débito, ainda que não “homologado expressamente”.

O que foi declarado, por sua vez, ainda que sem o respectivo pagamento, constitui definitivamente o crédito tributário, de modo a não mais se falar em decadência. Quanto aos créditos fiscais, a própria hipótese de sua apropriação e/ou utilização dependem da existência de escrituração, inclusive quando indevidos, uma vez que não podem ser gerados por operações não declaradas as quais, da mesma forma, são imprestáveis para constituir débito passível de compensação.



Dito de outro modo, a homologação do lançamento, sobretudo em sua modalidade “tácita”, não se restringe ao que já foi recolhido. Caso contrário, a própria condição resolutória perderia sua função, pois, tem como finalidade a verificação da regularidade do que foi apurado, declarado e eventualmente recolhido pelo contribuinte.

Se, ao invés disso, fosse apenas “carimbar” os acertos daquilo que foi apurado e declarado, sem verificar a conformidade das informações prestadas com as efetivamente realizadas, não haveria qualquer necessidade da sua existência, pois, o que foi declarado e recolhido antecipadamente se considera quitado e, o não recolhido, embora declarado, é débito confessado, vencido e não pago, situações jurídicas que não dependem da homologação para surgir e não comportam mais o exame da decadência.

Reforça esse pensamento a própria existência de uma modalidade tácita da homologação, por expor que a condição é estabelecida também como um dever do Fisco de praticar os atos que lhe competem no mesmo prazo, sob pena de convalidá-los automaticamente pela inércia. Mas, não há necessidade de condicionar o débito espontaneamente confessado a uma conduta da administração, o que implica a necessidade de se dar o alcance amplo à homologação do lançamento, para abarcar as operações não incluídas na declaração entregue, e não o restringir, ou seja, *considerando a sua atividade como um todo*, sob pena de esvaziar sua própria razão de existir.

Assim, entendo correta a decisão da JJF que acolheu a decadência com base no art. 150, § 4º do CTN, especialmente porque também não enxergo qualquer comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação que possa ser atribuída à recorrida.

Aliás, com o devido respeito, não vislumbro qualquer suporte fático ou mesmo procedimental que me permita concordar com a conclusão exposta nos pareceres PGE/PROFIS que constam dos autos, tanto quanto à decadência, como em relação à suposta prática de ilícito pelo sujeito passivo em concurso de pessoas.

Em relação à decadência, além do quanto já exposto anteriormente, acrescento que, mesmo quando há demonstração de dolo, fraude ou simulação – o que não me parece ser o caso – o prazo de constituição do crédito pela Fazenda Pública não persiste indefinidamente, até que se constitua o fato jurídico infracional, como afirmado no opinativo. Aplica-se, à hipótese, o inciso I, do art. 173 do CTN, que prevê a sua fruição a partir do primeiro dia do ano seguinte ao qual o tributo poderia ser lançado, ou seja, o primeiro dia do ano posterior à ocorrência do fato gerador.

Neste sentido é a jurisprudência do STJ:

*AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PEDIDO DE SUSPENSÃO DO PROCESSO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. SOBRESTAMENTO. AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO PELO STF. INDEFERIMENTO. ABSOLVIÇÃO OU DESCLASSIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE REVOLVIMENTO DE PROVAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. INÉPCIA. NÃO CONFIGURADA. CRIME ÚNICO. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO IMPROVIDO.*

[...]

**3. O entendimento assente nesta Corte é o de que o prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, tem início no primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado (REsp 1086798/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/04/2013, DJe 24/04/2013).**

**4. Considerando que o Tribunal de origem reconheceu que os fatos geradores ocorreram em 2004, sendo praticadas mediante dolo, fraude e simulação, verifica-se que o termo inicial é 1/1/2005 e uma vez que, segundo consta do acórdão recorrido, a notificação do sujeito passivo deu-se mediante a lavratura do auto de infração em 21/12/2009, incabível a alegação de decadência, visto que não transcorrido o prazo entre os aludidos marcos.**

[...]

(AgRg no AREsp n. 1.375.089/SP, relator Ministro Nefi Cordeiro, Sexta Turma, julgado em 3/12/2019, DJe de 9/12/2019.)

No que diz respeito ao mérito, a própria descrição da infração, trazida no Auto de Infração, já

demonstra que não há qualquer elemento que permita afirmar, **com segurança**, que a MOTRISA cometeu qualquer ilícito, a meu ver, conforme se pode perceber da leitura dos seguintes trechos:

*“[...] 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. [...]” (grifamos)*

Ora, os trechos destacados revelam claramente que, se houve alguma fraude, essa teria sido cometida exclusivamente pela TUPY S/A e não se confundiria com eventual prática irregular dela decorrente, como afirmado pelo próprio autuante. Por este motivo, soa incoerente a afirmação que vem em seguida de que os elementos indicariam que a autuada incorreu em conduta fraudulenta ao praticar a conduta que anteriormente foi classificada como uma prática irregular que não se confunde com a fraude praticada por outrem.

Ademais, o enquadramento legal da autuação não aponta qualquer dispositivo pertinente a crime contra a ordem tributária de modo que a sua consideração posterior, já em sede recursal, inclusive para fins de fundamentação da própria autuação, me parece uma injustificável e inadequada mudança de fulcro da autuação que viola gravemente os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Ora, o contribuinte não foi provocado a se defender sobre a hipótese de Crime contra a Ordem Tributária, como pode agora ter a autuação validada sob este fundamento?

De acordo com o art. 39 do RPAF/BA o Auto de Infração deve conter a descrição dos fatos considerados infrações bem como a indicação dos dispositivos tido como infringidos, além das outras ocorrências ou informações consideradas úteis. Além disso, cabe destacar a Portaria nº 424/92 da SEFAZ/BA, que prevê:

*Art. 1º Em todos os casos de constituição de crédito tributário através da lavratura de auto de infração, em que se constatem quaisquer das infrações tipificadas na Lei Federal 8.137, de 27/12/90, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo, alterada pela Lei 8.383 de 30/12/91, caberão aos prepostos fiscais responsáveis pela ação fiscal e demais autoridades fazendárias as seguintes providências:*

*I - Ao Auditor Fiscal*

- a) Elaborar relatório circunstanciado, especificando as infrações cometidas pelo autuado e demais ocorrências direta ou indiretamente a elas relacionadas, encaminhando-o, em seguida, ao Inspetor Fazendário de sua circunscrição.*
- b) Xerocopiar e autenticar todas as peças e documentos do Processo Administrativo Fiscal, anexando-os ao relatório referido na alínea “a”.*

*II - A Inspetoria da Fazenda*

- a) Encaminhar ao Departamento de Inspeção, Controle e Orientação-DICO, através da respectiva DERE, os documentos constantes das alíneas “a” e “b”, anexando a estes xerocópias, devidamente autenticadas, do dossiê do contribuinte infrator.*
- b) Adotar o mesmo procedimento da alínea anterior em relação aos Autos de Infração existentes em*

*carteira aguardando pagamento, impugnação, informação fiscal, recursos e em processo de parcelamento e estejam relacionados com as infrações previstas na Lei mencionada no artigo 1º.*

Contudo, não há nos autos qualquer menção de que tais providências foram adotadas, inclusive pela INFIP.

Este, aliás, é um outro ponto que merece destaque porque chega a ser curioso a manifestação da PGE/PROFIS atribuir maior relevância à questionável “complementação da informação fiscal”, sem tecer qualquer comentário para justificar a sua prevalência sobre o trabalho robusto da informação fiscal original.

Com efeito, a informação fiscal INFIP nº 2444/2024 torna questionável a necessidade da complementação posterior, pois, o auditor responsável empreendeu substancial pesquisa doutrinária e jurisprudencial sobre a responsabilidade tributária, para verificar a possibilidade de se “[...] *atribuir a responsabilidade pela fraude praticada pela BISCOITOS TUPY à MOTRISA* [...]”, antes mesmo de adentrar à análise dos autos de infração lavrados em relação às mesmas.

Analisa ainda as alterações do RICMS vigentes à época, pontuando que entre 01/11/2011 e 31/12/2019, a transferência de créditos ICMS não estava condicionada à prévia autorização do Inspetor Fazendário, condição que somente surgiu a partir de 01/01/2020, com a alteração do inciso III, do § 1º, do art. 377 do RICMS/12, sendo que, no período anterior, a MOTRISA realizou consulta sobre a operação (Consulta nº 317191/2011-4), obtendo resposta taxativa no sentido de que “[...] *na hipótese de os créditos transferidos pelos fabricantes de massas alimentícias, biscoitos ou bolachas para os moinhos signatários do Protocolo 46/00 vierem a ser considerados inverídicos por posterior fiscalização naqueles estabelecimentos a responsabilidade tributária será totalmente imputada ao cedente desses créditos, e não ao cessionário dos mesmos* [...]”.

Mas não é só! Consta da informação fiscal que foram empreendidas pesquisas cadastrais na Receita Federal do Brasil, Junta Comercial do Estado da Bahia e na Secretaria de Segurança Pública do Estado da Bahia, buscando informações que pudessem revelar algum interesse em comum entre a BISCOITOS TUPY e a MOTRISA com a fraude descrita, em especial, a existência de grupo econômico ou a interdependência, porém, **tais hipóteses foram afastadas pelo levantamento cadastral.**

Nem mesmo foram encontrados relação conjugal ou de filiação dentre os sócios/acionistas da BISCOITOS TUPY com os sócios/acionistas da MOTRISA, motivando as seguintes assertivas do auditor fiscal responsável:

*“[...] Assim, e (1) diante da minuciosa análise de toda a documentação acostada a este PAF; (2) diante da consulta detalhada da Legislação Tributária do ICMS vigente à época dos fatos nele descritos; (3) diante da resposta dada pela DITRI à consulta formulada através do processo nº 317191/2011-4, de 18/11/2011; (4) diante dos contornos do instituto da substituição tributária dados pela jurisprudência e pela doutrina; e, por fim (5) diante das demais informações colhidas pela INFIP durante a realização da pesquisa/investigação fiscal, chega-se à seguinte conclusão: a responsabilidade tributária pelo ICMS-ST sonogado em razão da utilização de créditos de ICMS indevidos/inexistentes, transferidos pela **Biscoitos Tupy** para a **Motrisa**, deve ser imputada integralmente à cedente desses créditos, ou seja, a **Biscoitos Tupy**.*

*ACRESCENTE-SE, por ser extremamente relevante, QUE:*

- a) **NÃO HÁ NO PAF PROVAS, SEQUER INDÍCIOS, DE QUE OS RESPONSÁVEIS PELA MOTRISA TENHAM AGIDO EM CONLUÍO COM OS RESPONSÁVEIS PELA BISCOITOS TUPY;***
- b) **A PESQUISA/INVESTIGAÇÃO CONDUZIDA PELA INFIP NÃO REVELOU NENHUM INDÍCIO DE QUE OS RESPONSÁVEIS PELA MOTRISA TENHAM AGIDO EM CONLUÍO COM OS RESPONSÁVEIS PELA BISCOITOS TUPY.***

Portanto, não vejo como ignorar a solidez do relatório elaborado inicialmente pela INFIP, inclusive considerando a necessidade de se observar e privilegiar o **princípio da proteção da confiança**, pois, para todos os efeitos, a administração foi provocada previamente a se manifestar e respondeu consulta afirmando expressamente que caso as operações futuramente fossem afetadas por qualquer irregularidade do cedente dos créditos, o cessionário não seria prejudicado.

Por este ângulo, inclusive, a meu ver, é ainda mais incoerente querer atribuir à MOTRISA a



acusação de prática de crime contra a ordem tributária, pois, não há nos autos qualquer comprovação de que agiu de modo diverso à orientação recebida da própria SEFAZ/BA, tampouco há qualquer questionamento quanto à higidez da resposta que lhe foi fornecida.

É também aqui que enxergo questionável a autointitulada complementação da informação fiscal, especialmente porque afirma que houve uma fraude não devidamente analisada no parecer anterior, porém, nada trouxe de novo acerca do trabalho realizado pelo Auditor Fiscal Adriano Oliva de Souza. Pelo contrário, na nova manifestação, agora somente assinada pela mesma Inspetora que concordou com a anterior, o que se constata é uma discordância injustificada com o trabalho realizado, na minha opinião.

Com efeito, a alegada fraude “não devidamente analisada” não vai além da suposição de que a MOTRISA tinha (ou deveria ter) conhecimento da conduta criminoso atribuída à BISCOITOS TUPY, sem apontar qualquer elemento fático que fundamente esta aparente certeza, tanto que o documento em sua maior parte só se presta a relatar as alegadas irregularidades na apuração de créditos da BISCOITOS TUPY, por não encontrar respaldo em sua escrituração fiscal.

Entretanto, sobre a MOTRISA, além de uma rasa e frágil suposição, a complementação somente tenta afastar a vinculação da resposta à consulta sob a premissa de que a pergunta formulada dizia respeito aos créditos em relação aos quais as fabricantes “se declaravam detentoras” e a autuação recaiu sobre o que excedeu o efetivamente declarado em seus documentos fiscais.

Esse raciocínio, com todo o respeito, não possui respaldo lógico, muito menos reflete a informação fornecida à consulta – **cabendo mencionar que a Administração está vinculada à resposta e não à pergunta** – na qual se afirmou expressamente que “[...] *No que tange às transferências de créditos para os moinhos signatários do Protocolo 46/00, é de responsabilidade total das indústrias quando forem posteriormente fiscalizados 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.* [...]” (grifamos).

Diante disso, não vejo como interpretar de outro modo senão no sentido de que qualquer exigência tributária que tem como origem problemas de veracidade e origem dos créditos transferidos, a responsabilidade é exclusiva e integral das indústrias, afastada inclusive eventual solidariedade dos moinhos. Logo, não vejo como acompanhar o opinativo da PGE/PROFIS neste aspecto.

Indo além, também não comungo quanto à suposta necessidade de constituição do crédito tributário para fins de investigação e averiguação de conluio ou de crime contra a ordem tributária, neste caso. A meu ver, trata-se de uma leitura completamente equivocada da Súmula Vinculante nº 24 do STF, bem como da legislação tributária pertinente.

Ora, como é possível manter um Auto de Infração, afastando-se a decadência tributária sob a alegação de que o MOTRISA praticou um crime tributário agindo de um modo que somente será revelado com a investigação que se seguirá após a constituição definitiva do crédito? O que consta dos autos é uma investigação administrativa que, doutrinária, jurisprudencial e tecnicamente atesta a INEXISTÊNCIA DE PROVAS OU MESMO INDÍCIOS da participação da MOTRISA em qualquer ato fraudulento juntamente com a BISCOITOS TUPY.

Se o processo administrativo fiscal, por si só, não se presta a demonstrar um indício sequer de dolo, fraude ou simulação, jamais se poderia manter o lançamento efetivado muito além do quinquídio decadencial. Reformar a decisão de primeiro grau apenas sob a perspectiva de que a constituição do crédito tributário possibilitará a investigação da fraude me parece apenas validar a reprovável e perigosa máxima utilitarista de que “os fins justificam os meios”.

A prática de fraude, neste caso, deveria ser pressuposto da própria autuação, como observado na decisão recorrida, à qual me alinho e entendo que deve ser mantida até mesmo por seus próprios fundamentos. Penso que, neste caso concreto, a demonstração de uma fraude capaz de atrair a

MOTRISA demandaria uma melhor análise até mesmo das circunstâncias em que foi fornecida a resposta à consulta formulada porque não vejo sentido em afirmar que a contribuinte cometeu um crime contra a ordem tributária agindo nos termos da resposta obtida com a pergunta que formulou.

A possibilidade de caracterização de crime passível de representação fiscal para fins penais não pode servir para um açodamento do processo administrativo fiscal, especialmente porque o prazo prescricional dos crimes tributários somente tem início a partir da constituição definitiva do crédito, em atenção à Súmula Vinculante 24 do STF e Tema Repetitivo 1166 do STJ, e, ainda, porque o valor do débito é considerado na dosimetria da pena, na análise das consequências do crime (art. 59 do CP), de modo que uma cobrança constituída sem cuidado pode resultar no indevido aumento da pena-base no âmbito criminal.

Por este motivo, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

### **VOTO VENCEDOR**

Peço licença para divergir do i. cons. Relator.

No que se refere ao tema da decadência, adoto o mesmo posicionamento da PGE/PROFIS, pois entendo que o comprovado conluio do sujeito passivo no crime contra a ordem tributária desloca toda perspectiva do lançamento para o quanto disposto na exceção prevista na parte final do art. 150, § 4º do CTN, alterando, desta forma, o termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para o momento em que o Fisco constitui o fato jurídico infracional. A notificação do contribuinte do início da ação fiscal se converte em ato jurídico suficiente para constituir o dolo, fraude ou simulação.

Afastada a prejudicial de decadência.

No mérito, concluo que, com efeito, não procede a alegação de que antes de realizar as operações de aquisição de créditos fiscais o recorrido formulou consulta – sob o nº 317191/2011-4 -, que foi respondida no sentido da ausência de responsabilidade do consulente pelo eventual imposto devido na glosa dos créditos adquiridos, cujo ônus seria exclusivamente da indústria cedente. Tal posicionamento não alcança os valores da autuação, visto que o questionamento realizado na consulta foi em relação aos créditos que as fábricas se declaravam detentoras e o que está sendo exigido é exatamente o que excede esta declaração.

Cuidam os presentes autos de utilização indevida de crédito fiscal, referente a documentos falsos ou inidôneos.

O sujeito passivo, localizado no Estado de Sergipe, Município de Aracaju, 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 da substituição tributária – ICMS-ST destinadas a contribuintes situados no Estado da Bahia, conforme os demonstrativos I, II, III e IV, anexados ao Auto de Infração.

Tal pagamento a menor do ICMS-ST se deu em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal objeto de transferência irregular, efetuada por meio de documentação fiscal inidônea que, embora revestida das formalidades legais, foram emitidas com o intuito de lesar o Erário.

Não havia saldo credor a transferir no montante equivalente ao somatório das notas fiscais de transferência de crédito.

A situação restou evidenciada por intermédio 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.

O demonstrativo I reproduz o movimento mensal das operações do recorrido com mercadorias

sujeitas ao regime da substituição tributária, remetidas ao Estado da Bahia no período fiscalizado, indicando-se na coluna “c” o montante de créditos utilizados por ele, deduzido do valor de ICMS-ST a recolher em cada mês, contabilizados pelo contribuinte no campo “Ressarcimentos” das GIA-ST (Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária).

O demonstrativo II 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.

O demonstrativo III comprova 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 os 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 na EFD e DMA, não havendo, portanto, respaldo ou lastro equivalente para tais notas fiscais.

No citado demonstrativo III observa-se que a empresa TUPY S/A transferiu, no período fiscalizado para a recorrida, valores em grande monta maiores do que aqueles que legitimamente possuía, tendo realizado estornos de crédito na sua apuração mensal (EFD/DMA) em montantes significativamente menores.

Assim, emitiu notas de transferência de crédito incompatíveis com o volume real na sua escrituração, cuja diferença representa o valor autuado, conforme o demonstrativo IV, anexado.

Os documentos emitidos pela empresa TUPY S/A, utilizados pela autuada, seguiram um padrão de repetição dos mesmos valores, dentro de cada mês de apuração, o que se verificou ao longo dos exercícios fiscalizados, conforme demonstrativos III e IV em anexo.

O demonstrativo IV apresenta os valores devidos pelo recorrido, 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 temos 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 ressarcimentos no total de R\$ 511.290,00. No Demonstrativo II, verifica-se que, do total de R\$ 511.290,00 de ressarcimentos, 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 o 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, na ordem de R\$ 220.020,00 (Demonstrativo IV), pelo fato de esta empresa ter registrado indevidamente tais créditos como ressarcimentos 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 Lei nº 8.137/1990 define as condutas consideradas como crimes 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 apontados indicam 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.

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 a legislação vigente.

Em face do exposto, voto pelo total PROVIMENTO do Recurso de Ofício para tornar o Auto de Infração totalmente PROCEDENTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281071.0027/20-5**, lavrado contra **MOINHOS DE TRIGO INDÍGENA S/A. – MOTRISA**, devendo der intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto na cifra de **R\$ 5.846.940,00**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “j” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, José Adelson Mattos Ramos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Anderson Ítalo Pereira, Camila Magnavita da Fonseca Camargo e Valdirene Pinto Lima.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de junho de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

PAULO DANILO REIS LOPES - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS