

A.I. Nº - 207162.0003/18-9
AUTUADO - RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS S.A.
AUTUANTE - CARLOS ALBERTO MACHADO DE SOUZA
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 16/07/2025

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0143-02/25-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO INDEVIDO. VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS. A simples negativa de cometimento da infração não desonera o contribuinte do ônus de elidi-la com elementos de prova, como previsto no § 6º, do art. 123 do RPAF/99, inclusive quando alega ocorrência que lhe obste os efeitos. Infração subsistente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. 3. RECOLHIMENTO A MENOS. VALOR DO IMPOSTO APURADO. ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Verificado trataram de operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Impossibilidade da cobrança do imposto nas operações de transferências sem feição comercial. Entendimento derivado do trânsito em julgado da ADC 49 e exposto no Parecer PGE-PROFIS-NCA PGE2020273241-0, de 12/09/2024. Infrações insubsistentes. 4. MULTA. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Imposto destacado e regularmente recolhido nas consequentes saídas das mercadorias, apurada no regime de conta corrente fiscal. Acolhida preliminar de extinção parcial por decadência da exação arguida com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, para as ocorrências anteriores à data de ciência do lançamento tributário. Infração parcialmente subsistente. 5. MULTA ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. A autuada elidiu em parte a infração. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente subsistente. Afastada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Lavrado em 29/03/2018, o Auto de Infração exige o crédito tributário no valor histórico de R\$ 58.455,33, acrescido de multa pela constatação das infrações a seguir descritas.

INFRAÇÃO 01 – 01.02.40: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, conforme Anexos I e II, apurado nos períodos de maio a julho, dezembro de 2013 e janeiro de 2015, exige o ICMS no valor de R\$ 2.017,84 mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigos 29 e 31 da Lei nº 7.014/96 c/com o art. 309, § 6º do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 02 – 02.01.02: Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, conforme Anexos III e IV, apurado nos períodos de maio, novembro de 2013 e maio de 2014, exige o ICMS no valor de R\$ 2.509,65 mais multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 2º, inc. I e art. 32 da Lei nº 7.014/96 c/com o art. 332, inc. I, § 6º do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 03 – 03.02.02: Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, conforme Anexos V, apurado nos períodos de fevereiro, abril e junho a dezembro de 2013, exige o ICMS no valor de R\$ 7.504,59 mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigos 15, 16 e 16-A da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 04 – 07.01.03: Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, conforme Anexos VI-A, VI-B, VII-A, VII-B, VIII-A e VIII-B, apurada nos períodos de janeiro a agosto, outubro, novembro de 2013 e janeiro de 2014 a dezembro de 2015 no valor de R\$ 24.133,25, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 8º, inc. II e art. 23, § 3º da Lei nº 7.014/96 c/com o art. 289 do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 05 – 07.15.05: Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, conforme Anexos IX-A, IX-B, X-A, X-B, XI-A e XI-B, apurada nos períodos de fevereiro, julho de 2014, julho, outubro, dezembro de 2015, março, maio, julho, setembro e outubro de 2016 no valor de R\$ 22.289,99, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 12-A da Lei nº 7.014/96.

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 60 a 88, onde relatou os fatos, informou ser pessoa jurídica de direito privado, cuja atividade é a confecção de peças de vestuário, inclusive acessórios em geral, comércio atacadista e varejista destes artigos, e outras atividades correlatas, sob a marca Animale, situado no “Shopping Iguatemi” nesta Capital, desenvolvendo operações comerciais com consumidores finais.

Após reproduzir as infrações, afirma que o lançamento dispõe de fundamentação e lastro probatório deficientes, fato que prejudica sua validade e compromete o exercício do direito de defesa, além de estar parcialmente caduca, na medida em que extrapolado o previsto no art. 150, § 4º, do CTN, e de ter recaído, em parte, sobre situações estranhas à incidência do imposto, por se tratar de mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Acrescenta que a acusação fiscal ostenta erros materiais e seus últimos capítulos são desarrazoados e ilegais, pois, desconsideram de forma patente a inexistência de prejuízo ao Erário e da boa-fé, subsistindo, apenas falhas formais. Portanto, entende ser improcedente o lançamento, que deve ser cancelado.

Argui nulidade do Auto de Infração, pela ausência da conduta descritiva e do cerceamento de defesa, vez que o relato do Fiscal consiste em sumária referência às categorias das infrações, sem nenhuma descrição ou especificação quanto às supostas condutas irregulares que diz terem sido praticadas, ou seja, o lançamento é incongruente e sem fundamento.

Ressalta que se debruçou sobre os autos para inferir o conteúdo das acusações no intuito de produzir sua defesa da maneira mais completa possível, sobretudo à vista dos princípios da eventualidade e concentração, positivados no art. 133, da Lei nº 3.956/81. Todavia, isto não supre a deficiência de motivação do ato administrativo, que, antes, já deveria apresentar, em linguagem transparente, raciocínio silogístico delineando quais os supostos equívocos praticados frente à norma jurídica incidente.

Aponta que ao capitular as infrações sem expressamente apontar as razões em que se pauta a autuação, apenas fazendo menção a capitulação legal, o autuante lhe impediu de apresentar a defesa corretamente, correndo o risco de ser condenado a pagar por algo indevido.

Transcreve o art. 5º inc. LV da Constituição Federal e conclui que o lançamento encerra em si flagrante cerceamento de defesa, violando de forma explícita os dispositivos transcritos, que prescinde a presença de todos os elementos para plena identificação da infração que suporta o lançamento de modo a lhe permitir associar os créditos cobrados aos supostos fatos que deram ensejo à exação, sempre com o fundamento legal especificado.

Destaca que no caso dos autos não há descrição dos fatos que configuraram as infrações à Lei nº 7.014/1996 e ao RICMS/BA, ocasionando verdadeiro cerceamento do direito de defesa na medida que se defende da subsunção dos fatos à norma e não da norma/qualificação legal dada pela autoridade Fiscal.

Transcreve art. 142, do Código Tributário Nacional e lembra que o lançamento é vinculado à descrição legal do fato, nos termos do citado dispositivo, razão pela qual não se mostra possível outra alternativa à autoridade Fiscal que não a perquirir exaustivamente os fatos e as causas que ensejaram o lançamento, não merecendo qualquer guarida a infundada e desarrazoada constituição de créditos em seu desfavor sem a conduta descritiva do suposto fato gerador.

Enumera como elementos a serem identificados, comprovados pelo autuante e que devem que ser tipificados por inteiro, não podem ser baseados em “*mero palpite ou presunção*” de que houve a infração, como ocorreu no presente caso, em que o agente público constituiu o crédito tributário sem qualquer comprovação da ocorrência do fato gerador.

Reproduz ementas de julgados: Processos nº 37034.001695/2003-11, nº 37318.000835/2007-81 e nº 37318.000835/2007-81 que diz corroborar com o exposto, uma vez que se posicionaram no sentido que às atuações fiscais padecem de vício, ante a necessidade de discriminação dos fatos geradores:

Assevera ter exposto a existência de vício insanável que macula de nulidade a integralidade do Auto de Infração, por tornar impossível o regular exercício do direito do contraditório e da ampla defesa assegurado constitucionalmente, bem como não cumprir o quanto exigido no art. 142, do CTN, para a constituição do presente crédito tributário impondo como medida a sua total nulidade, com o cancelamento da cobrança e declaração da improcedência do lançamento.

Argui a decadência parcial do crédito tributário exigidos nos itens 03 e 04 que exigem o ICMS e multa isolada relativamente a fatos ocorridos entre janeiro de 2013 e dezembro de 2015. Tendo o lançamento sido formalizado em 03/04/2018, o transcurso de prazo superior a cinco anos se conclui que o crédito tributário relativo às operações ocorridas até o 02/04/2013 para as ocorrências 09, 18, 19, 20 e parte da ocorrência 21 do DEMONSTRATIVO DE DÉBITO, foi atingido pela decadência, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, reproduzido.

Copia ementa do REsp 973.733/SC, onde o Superior Tribunal de Justiça fixou entendimento, sob a égide do artigo 543-C, do Código de Processo Civil de 1973, de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação recolhido a menor (Doc. 01), o prazo para constituição do crédito tributário é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, do CTN.

Argui que havendo o pagamento antecipado do tributo e ausente a constatação de dolo, fraude ou simulação, prevalece a regra do art. 150, § 4º, do CTN, afastando-se a incidência do art. 173, inc. I, do mesmo diploma.

Garante que *in casu*, procedeu ao pagamento antecipado do tributo, não agiu com dolo, fraude ou simulação, o que sequer foi tangenciado nos autos, portanto, pede pela desconstituição da parcela da autuação lavrada após o transcurso do prazo decadencial.

Aduz ser indubitável que transcorreu *in albis* o prazo de que dispunha o Fisco para lançar eventuais diferenças de ICMS ou multa supostamente devidos relativos a operações ocorridas até 02/04/2013, sendo assim imperioso o cancelamento das ocorrências 09, 18, 19, 20 e parte da ocorrência 21 do DEMONSTRATIVO DE DÉBITO.

Passando a abordar o mérito das infrações, pontua que a primeira infração consistiria na utilização de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais se afigura genérica e carente de elementos aptos a suportá-la, sem observar os requisitos de motivação e comprovação a que se referem os artigos 129, § 1º, inc. III, e 130, inc. II, da Lei nº 3.956/81, que segue reproduzido.

Diz que a autoridade fiscal *a)* se absteve de apresentar prova do montante do crédito que teria sido escriturado a maior (para o quê não é suficiente a mera elaboração de demonstrativo); *b)* deixou de esclarecer sobre eventual exigência do imposto em face do estabelecimento emitente do documento fiscal equivocado; e *c)* deixou de perquirir quanto a possibilidade de assunção dos créditos a partir de documento fiscal complementar, na forma do art. 309, § 6º, do RICMS/BA, copiado.

Entende patente a irregularidade formal e material do lançamento, eis que posto de maneira abstrata, estão ausentes as justificativas para a capitulação e as provas necessárias à demonstração da infração, a ponto de se tornar condescendente inclusive com a arrecadação do imposto em duplicidade, pelo que não merece prosperar.

Pondera que caso não se opte pelo cancelamento deste item, pelas nulidades expostas, como a Fiscalização não adotou as cautelas necessárias em sua atividade de lançamento, que esclareceriam a ausência de danos ao Erário e impossibilidade de nova exigência do ICMS já recolhido, requer a realização de diligências com essa finalidade, em atenção ao princípio da verdade material.

Quanto as infrações 02 e 03, constata após verificação das notas fiscais listadas nos Anexos III, IV e V, a pretensão fiscal exige ICMS sobre a movimentação de mercadorias entre o estabelecimento autuado e outros de sua titularidade em razão de supostos erros na escrituração dos livros fiscais ou na determinação da alíquota aplicável.

Acrescenta que o Auto de Infração está fadado à improcedência, diante da completa impossibilidade de cobrança de ICMS sobre o mero deslocamento de mercadorias, sem que haja relação comercial subjacente, além de, em relação ao item 03, a autoridade não explicitar o fundamento legal para as diferentes alíquotas que elegeu como regular em cada caso em preterimento das indicadas nos documentos fiscais, incorrendo em nulidade análoga à descrita no tópico acima.

Frisa ser pertinente para a adequada apreciação da matéria, a análise a partir dos comandos legais constatar a inexistência de alcance sobre as operações de transferência de mercadoria entre os seus estabelecimentos. Para tanto transcreve os dispositivos da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 87/1996 que trata da matéria, restando concluir ser inequívoca a estipulação do fato gerador que faz nascer a obrigação tributária quanto ao ICMS, devendo haver uma operação de circulação de mercadorias.

Conta que interpretando os dispositivos transcritos, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça não deixou margem a dúvidas quando do julgamento do REsp 1.125.133/SP sobre qual a abrangência e

os requisitos para que se apure a ocorrência do fato gerador: “A *circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.*”.

Transcreve a Súmula nº 166, do STJ e frisa que este entendimento em relação à transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte é reiteradamente exarado pelos Tribunais Superiores Pátrios, já estando inclusive sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça,

Ressalta que a circunstância de algumas operações autuadas serem transferências interestaduais em nada interfere no raciocínio e nas conclusões já consagrados na jurisprudência referida, pois nas operações arroladas houve um mero deslocamento de um local para outro, sem transmissão de propriedade.

Sugere observar as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal atestando a improcedência de autuações como a presente, transcrevendo ementas do ARE 746349 AgR, Relator: Min. Teori Zavascki, Segunda Turma, julgado em 16/09/2014 e ARE 756636 AgR, Relator: Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 29/04/2014.

Acrescenta que a análise dos elementos jurídicos inseridos na transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte ratifica e reforça a irregularidade praticada pelo Fisco baiano ao exigir o ICMS ora contestado.

Reproduz lições de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino acerca da hipótese fática que se subsume à norma de incidência do ICMS.

Repisa que no presente caso, as operações realizadas não são de compra e venda, mas simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos, inexistindo substrato que sirva de base de cálculo para o ICMS, pois não existe nenhuma soma em dinheiro recebida em contraprestação.

Transcreve doutrina de Antônio Roque Carrazza a respeito da operação de remessa em bonificações, que entende aplicar-se também ao caso presente, reproduzindo ementas de julgados: RE 628267 AgR, Relatora: Min. Rosa Weber, Primeira Turma, julgado em 05/11/2013, AgRg no RESp 1482701/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 25/11/2014, AgRg no AREsp 69.931/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 07/02/2012 e RESp 772.891/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15/03/2007.

Diz que a exigência é inconstitucional e ilegal, vez que a transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos não configura hipótese de incidência tributária do ICMS, que pressupõe a circulação econômica da mercadoria, não devendo haver a incidência do tributo estadual, sob pena de afronta ao art. 2º, inc. I, da Lei Complementar nº 87/96, aos artigos 155, inc. II e 145, § 1º, ambos da Constituição Federal, e, ainda, à jurisprudência pacífica e definitiva do Superior Tribunal de Justiça, manifestada nos autos do RESp n.º 1.125.133/SP, e do Supremo Tribunal Federal (ARE nº 746.349; ARE nº 756.636; RE nº 628.267).

Pondera, caso não se opte pelo cancelamento destes itens da autuação, como a Fiscalização, especialmente em relação ao item 03, não adotou as cautelas necessárias para constituição do crédito tributário, assim, requer a realização de diligências com essa finalidade, em atenção ao princípio da verdade material.

Com relação a infração 04, afirma que a descrição da matéria tributável contradiz com a apuração da base de cálculo da penalidade constante nos Anexos VI, VII e VIII: enquanto declara que a multa seria calculada sobre o imposto “*de responsabilidade do próprio sujeito passivo*”, sendo que os demonstrativos revelam ter sido a penalidade calculada sobre o ICMS-ST, este apurado mediante a aplicação da margem de valor agregado sobre o valor da operação de entrada.

Aponta haver flagrante incompatibilidade entre a imputação e o crédito tributário o que impede o aperfeiçoamento do ato administrativo e a autoridade Fiscal também declinou de precisar adequadamente o fundamento legal para sujeição das mercadorias descritas nos referidos

levantamentos ao regime de substituição tributária, contentando-se a referenciar o art. 289 do RICMS/BA, copiado.

Lembra que por força do princípio da tipicidade tributária cerrada, a tributação de qualquer mercadoria pela sistemática da substituição tributária requer perfeita e cumulativa subsunção de sua categoria NCM e de sua descrição à hipótese normativa. Assim, para que pudesse validamente lhe atribuir o cometimento da infração, em atendimento ao dever de motivação contido no art. 129, § 1º, inc. V, da Lei nº 3.956/81, cumpriria ao Auditor Fiscal apresentar a previsão regulamentar de sujeição à substituição tributária de cada mercadoria.

Conclui que daí ressaem graves ofensas aos artigos 142, do CTN, e 129, § 1º, incisos III, IV e V, da Lei nº 3.956/81, nos quesitos determinação da matéria tributável, cálculo do montante devido e explicitação da fundamentação legal da exigência, impingindo de nulidade absoluta o lançamento.

Reproduz o art. 8º, inc. II, da Lei nº 7.014/1996 e lembra que estes dispositivos que se sustentaria a acusação e a substituição tributária é a atribuição da responsabilidade a um sujeito passivo pelo recolhimento do imposto cujo fato gerador ocorre em outra etapa da cadeia produtiva.

Frisa que nos casos previstos no dispositivo supratranscrito, a responsabilidade do substituto se refere a fatos geradores presumidos, isto é, subsequentes à saída da mercadoria de seu estabelecimento. Entretanto, devido à natureza varejista do estabelecimento, as mercadorias relacionadas nos Anexos VI, VII e VIII, por ela adquiridas de outros Estados, foram comercializadas a consumidores finais e submetidas à incidência do imposto.

Conclui que da mesma forma que não há base legal para exigência do imposto devido por substituição tributária, tampouco poderia ser lançada a multa, porque se encerrou a cadeia de distribuição, não havendo que se presumir qualquer fato gerador subsequente, portanto, é descabida a exigência da antecipação do recolhimento do ICMS-ST, o que somente se justificaria se houvesse revenda a contribuintes substituídos nos termos das disposições legais.

Subsidiariamente, ainda que não se acolha a fundamentação, é inconteste a ausência de prejuízo ao Erário *in casu*, o que autorizaria o cancelamento ou mitigação da penalidade com fulcro no art. 158, do RPAF.

Ao tratar da infração 05 afirma que a acusação não encontra guarida no dispositivo legal invocado para ampará-la.

Ressalta que a pretensão fiscal só faria sentido se houvesse de fato a falta de pagamento do tributo devido, o que reconhecidamente não ocorreu, tornando incompreensível a capitulação empregada, bem assim a aplicação da multa sobre crédito tributário já extinto.

Salienta que a autoridade Fiscal se valeu de supostas falhas operacionais para aplicar multas excessivamente onerosas, além de injustas, eis que o não cumprimento das obrigações elencadas não sobrevivem à análise da situação fática, face a ausência de prejuízo ao Erário, pois, se é que houve erro, não houve a intenção maliciosa de lesar o Fisco e obter vantagem.

Sobre autuações fiscais que padecem deste tipo de vício, aponta, vários precedentes jurisprudenciais, administrativos e judiciais, favoráveis à tese ora defendida, transcrevendo ementas.

Ressalta a ausência de prova em ofensas aos artigos 130, inc. II, da Lei nº 3.956/81, e 3º e 142, do CTN, vez que o Auditor Fiscal não apresentou os extratos de quais recolhimentos teriam sido identificados no sistema da SEFAZ/BA.

Afirma que reconstituiu os dados referentes ao período de apuração de fevereiro de 2014, com o intuito de demonstrar os recolhimentos efetuados, onde, consoante o quadro e material anexo (Doc. 02), aponta não haver valores em aberto, com a ressalva de que houve erro material no preenchimento de campo de “*referência*” de um DAE, o qual se refere às notas fiscais de entrada

de fevereiro de 2014. Este equívoco formal representa mero descumprimento de dever instrumental, que não prejudica o reconhecimento da extinção da obrigação tributária.

Por estas razões, entende que a infração é carente dos elementos basilares a pretensão fiscal e provas necessárias à demonstração da infração, razão pela qual requer a realização de diligências, em atenção ao princípio da verdade material, caso não se decida pelo cancelamento.

Contesta as multas aplicadas por considerá-las desproporcionais e de caráter confiscatório valendo-se do Princípio Constitucional da Vedação ao Confisco, previsto no art. 150, inc. IV da Constituição Federal e vasta jurisprudência administrativa e judicial.

Requer a redução das penalidades, e, caso não seja cancelado por inteiro o Auto de Infração, a um limite máximo razoável que não represente confisco do patrimônio e não seja desproporcional à infração supostamente praticada, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco e de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco.

Após fazer um resumo dos argumentos aduzidos, requer o reconhecimento da insubsistência ou nulidade do Auto de Infração e, subsidiariamente, caso assim não se decida, requer a redução da multa confiscatória, aplicada a percentual condizente com a situação concreta, por ser medida da mais pura e cristalina justiça fiscal.

Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial, a juntada de novos documentos e a realização de diligências e/ou de perícia, sempre com a sua participação/ciência nos moldes pugnados preliminarmente, visando a comprovação das alegações efetuadas, sob pena de violação dos princípios da ampla defesa e do devido processo legal.

À fl. 148, consta apensada petição visando reforçar o contexto probatório da impugnação com a requisição de juntada do DAE recolhido em março de 2014, código de receita 2175, com preenchimento equivocado da competência, bem como das notas fiscais eletrônicas emitidas em fevereiro daquele ano às quais se refere o pagamento. Junta extrato e cópia de DAE, fls. 149 e 150, além de cópias de notas fiscais eletrônicas, fl. 151 a 165.

Mais uma petição foi apresentada pela autuada, fls. 170 e 171, onde anexou provas dos argumentos referentes a defesa do item 05 do Auto de Infração e apresentou os arquivos digitais contendo demonstrativos, comprovantes de arrecadação e a EFD-ICMS referentes ao período de janeiro de 2014 a dezembro de 2016.

Repisa que, infelizmente incorreu em erros no preenchimento dos períodos de referência dos documentos de arrecadação relativos à antecipação parcial do ICMS. Aponta que ao se confrontar o valor do ICMS devido por antecipação parcial, apurado a partir das entradas registradas em cada período de apuração, com os recolhimentos efetuados sob o código de receita 2175, deduz-se não haver saldo de imposto a recolher.

Reforça que lançamento fiscal, ao recortar apenas as competências em que os recolhimentos teriam sido insuficientes devido ao erro no preenchimento dos DAEs, não reflete precisamente a sua situação fiscal, por desprezar os “*excessos*” que se verificariam nos períodos de apuração.

Frisa que o período janeiro de 2014 a dezembro de 2016, refere-se ao objeto do item 5 da autuação, competências de fevereiro de 2014 a outubro de 2016, confirma que se tratou de mero equívoco no cumprimento de dever instrumental, sem que se tenha incorrido, de fato, na falta de pagamento do imposto.

Ratifica seu pedido de que seja desconstituído o Auto de Infração, por ser medida de Justiça Fiscal.

O autuante prestou a informação fiscal às fls. 207 a 214, na qual após transcrever os argumentos da defesa, informou que o lançamento foi realizado em conformidade com as disposições legais e regulamentares e não se trata de mera presunção, haja vista que está fundamentado na escrituração e documentos fiscais do autuado, bem como as planilhas elaboradas, fls. 18 a 50,

gravadas no CD-R, fato que permitiu ao contribuinte identificar claramente o item da mercadoria, o número da nota fiscal, a base de cálculo, e o valor do crédito indevidamente lançado.

Afirma que a exigência fiscal está fundamentada em dados e informações do próprio contribuinte, obtidas na sua respectiva escrituração fiscal, bem como em documentos fiscais, estando assim, materialmente comprovada a conduta infracional de que cuida a autuação.

Quanto a arguição de redução da multa, na forma do § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, consigna que por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, não tem competência para apreciar o pedido, além dos aspectos inerentes à inconstitucionalidade da multa imposta, existindo também o impedimento intransponível à sua apreciação pelo órgão julgador administrativo; no caso, determinado no art. 167, inc. I do RPAF/99.

Quanto a arguição de decadência, relativos ao ICMS cujos fatos geradores ocorreram até 02/04/2013, com base no § 4º do art. 150, do CTN, transcrito, transcreve o § 5º do art. 107-B da Lei nº 3.956/81 – COTEB e ressalta que tal dispositivo fixou prazo para a homologação do lançamento após cinco anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Conclui que não pode ser arguida a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, uma vez que se aplica, apenas, quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Além disso, a homologação tácita, prevista no art. 150, § 4º do CTN, só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária.

Frisa que no caso em discussão, os valores lançados foram apurados mediante a realização de auditoria fiscal que identificou a ocorrência de várias infrações e, conseqüentemente, o recolhimento a menor do ICMS apurado mensalmente, cuja parcela que deixou de ser recolhida foi lançada de ofício e, portanto, em relação aos valores cobrados no Auto de Infração não houve o lançamento por homologação. Assim, não pode aplicar o previsto no supracitado dispositivo legal.

Explica que para os fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2013, a Fazenda Pública teria até 31/12/2018 para constituir o crédito tributário. No presente caso o crédito tributário foi constituído em 29/03/2018, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração e a respectiva ciência do contribuinte em 04/04/2018, não havendo, portanto, a alegada decadência.

Quanto aos argumentos referentes a infração 01, diz serem totalmente desprovidos de conteúdo lógico, visto que a DESCRIÇÃO DOS FATOS é suficiente para definir e esclarecer que a infração foi lavrada em consequência da utilização de créditos fiscais lançados a maior do que os efetivamente constantes dos documentos fiscais elencados nos demonstrativos Anexos I e II, fls. 18 a 20, e também gravados no CD-R do qual a autuada recebeu cópia.

Frisa que todos os elementos necessários para a perfeita identificação e entendimento dos fatos apontados, estão contemplados nos demonstrativos, qual sejam: a data; o nº do documento; a série; a chave do documento fiscal; o CNPJ do estabelecimento emitente; a unidade federativa; o valor lançado na EFD; o valor constante do documento fiscal e o valor creditado a maior. Inexistindo qualquer empecilho para a visualização e entendimento da infração.

Destaca que os documentos fiscais constantes nos Anexos I e II dos quais a autuada se creditou a maior do ICMS destacado, são oriundos de estabelecimentos de filiais no estado da Bahia bem como de outras unidades federativas.

Ao tratar da defesa referente a infração 02, aponta que a autuada equivocou-se ao afirmar que as transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos não configuram hipótese de incidência tributária do ICMS, pois não observou que os Demonstrativos, Anexos III e IV “*Notas de saída não escrituradas*”, fls. 21 a 23, e o Anexo V “*Débito a Menor – Erro na Aplicação da alíquota (CFOP X UF)*”, fls. 24 a 26, se baseiam os lançamentos das infrações 02 e 03, referem-se às transferências

internas e também às interestaduais, visto que a autuada deixou de escriturar notas fiscais de saídas de mercadorias relacionadas nos demonstrativos, Anexos III e IV.

Conclui que a autuada se confundiu e ignorou em sua arguição o conteúdo da Súmula 09, aprovada na Câmara Superior do CONSEF em 29/08/2019, ou seja: “*Não cabe a exigência do ICMS nas operações internas de transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular*”, que contempla, apenas e tão somente, as operações de transferências internas entre estabelecimentos do mesmo titular. Sendo assim, somente aquelas operações elencadas nos Anexos III e IV, fato se enquadrem no texto da Súmula 09. Ou seja, as operações que se referem às notas de saída não escrituradas em operações de transferência interna, caso específico das notas fiscais de nº 1.710 e 3.147.

Ressalta que mesmo tratando-se de operações de transferência interna entre estabelecimentos do mesmo titular, houve sim, o destaque do imposto nos referidos documentos fiscais, e sobre os quais os estabelecimentos destinatários exerceram o direito aos créditos destacados. Assim, não pode o Estado arcar com o ônus do imposto creditado pelo destinatário, sem que haja, de fato, o devido pagamento do ICMS.

Afirma que de outra forma, todas as operações constantes no Anexo V – *DEMONSTRATIVO DÉBITO A MENOR – ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA (CFOP X UF)* com CFOP 6.152 (transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro), em operação interestadual, fl. 23, não estão contempladas pela Súmula 09, uma vez que, neste caso, referem-se especificamente às operações de transferências interestaduais, cabendo, portanto, sem qualquer dúvida a exigência do ICMS.

Quanto a infração 04, afirma que a autuada não se dispôs a contestar a infração, ensaiando uma arguição que nada condiz com os elementos apresentados na lavratura da infração.

Pontua que na descrição dos fatos fica evidenciado que a infração se refere a multa específica, aplicada sobre o valor do imposto que deveria ter sido pago por antecipação. Para tanto, os demonstrativos: Anexos VI-A; VI-B; VII-A; VII-B; VIII-A e VIII-B, fls. 27 a 38, gravados integralmente no CD-R, fl. 17, dispõem de todos os elementos necessários para o seu perfeito entendimento, através do detalhamento dos dados referentes a cada operação.

Esclarece que as mercadorias constantes nos demonstrativos analíticos, pertencem ao item 09 – CALÇADOS, do Anexo 1 do RICMS/BA, relativo às mercadorias sujeitas à substituição tributária ou antecipação tributária. Porém, a autuada assim não as considerou, ignorou o referido Anexo e escriturou as entradas das mercadorias sujeitas ao referido regime, se creditando do ICMS, ao passo que nas respectivas saídas, o fez se debitando do ICMS. Por isso, incorreu na aplicação da multa.

Ao tratar os argumentos referentes a infração 05, diz que a defesa de forma genérica tentou justificar o fato ocorrido e, na ânsia desse objetivo, não observou que a infração trata da aplicação de multa percentual sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial.

Explica que nos demonstrativos Anexos: IX-A; IX-B; X-A; X-B; XI-A e XI-B, fls. 39 a 50, estão discriminados nos RESUMOS DE DÉBITOS os valores mensais deixados de recolher ou recolhidos a menor pela autuada, e que nas Listas de notas fiscais/ítems, Anexos IX B; X B e XI B, estão discriminadas todas as notas fiscais, bem como todos os dados a ela referentes, tais como: nº de série; data do lançamento; data da ocorrência; UF; CFOP; código; descrição; item; valores; alíquotas e etc.; suficientes para a perfeita identificação e entendimento dos fatos ocorridos.

Ou seja, não procedem as alegações, visto que os DEMONSTRATIVOS ANALÍTICOS e RESUMOS, comprovam materialmente a perfeita conduta infracional de que cuida a autuação. Além do mais, a autuada em nenhum momento descreveu ou juntou aos autos, provas efetivas das suas alegações, visando esclarecer e provar seus pleitos.

Ressalta inexistir qualquer insegurança na determinação das infrações, uma vez que todos os demonstrativos de apuração confirmam que os levantamentos foram efetuados de acordo com os preceitos contábeis e com base na legislação tributária em vigor.

Destaca caber a autuada o ônus da prova, e no exercício dessa tarefa probatória, deveria ter colacionado aos autos os elementos materiais necessários capazes de descaracterizar as exigências fiscais, através de provas documentais capazes de comprovar erros, inconsistências, equívocos ou até mesmo divergências, fato que não ocorreu no caso.

Conclui, diante do exposto, reafirmando que o valor do débito foi calculado de acordo com os dispositivos legais aplicáveis, razão pela qual mantém os termos do Auto de Infração.

Ainda no procedimento instrutório do processo ficou identificado que relativamente às manifestações da autuada, protocolizadas posteriormente à defesa, fl. 148, com vistas a reforçar o contexto probatório existente nos autos e conferir suporte adicional aos argumentos levantados e às fls. 170 e 171, onde anexou provas dos argumentos referentes a defesa do item 05 do Auto de Infração, o autuante não se manifestou especificamente sobre elas, contrariando o que prevê o art. 127, § 6º do RPAF/99.

Dessa forma, os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão de pauta suplementar decidiram converter o processo em diligência à INFAZ de origem, para que o autuante prestasse nova informação especificamente acerca das duas manifestações e documentos apensados e para que o órgão preparador do processo intimasse o contribuinte a tomar conhecimento da nova informação, fornecendo as cópias e concedendo-lhe o prazo de 10 dias para se manifestar e adicionalmente que o contribuinte requeresse junto a unidade competente a retificação do DAE recolhido em março de 2014, código 2175 com preenchimento equivocado da competência, recomendando que o mesmo deveria comprovar a protocolização do pedido, também no prazo de 10 dias.

Às fls. 225 a 228, o autuante prestou a informação, na qual declarou serem procedentes as argumentações apoiadas nos documentos relativos ao período de fevereiro de 2014, fls. 148 a 165 e relata que houve erro material no preenchimento do campo 4 - *REFERÊNCIA*, do DAE nº 1401584148, onde encontram-se relacionadas no campo 25 - *INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES*, 13 notas fiscais de entrada ocorridas em 02/2014, em vez de 03/2014, equivocadamente preenchido e conclui que o campo 4 do DAE deveria se referir a 02/ 2014.

Afirma que os documentos comprovam a veracidade dos argumentos, visto que as notas fiscais relacionadas no DAE constam, todas elas, do demonstrativo *ANEXO - IX B - Lista de notas fiscais/itens* no período de fevereiro, comprovando assim, a justeza do pagamento da antecipação parcial para o período em questão.

Acatou os argumentos e elaborou novo *ANEXO - IX.A - Demonstrativo Antecipação Parcial do ICMS Recolhido a Menor ou Não Recolhido - Resumo* do Débito, fl. 223, contemplando, o estorno do valor de R\$ 5.247,34, constante do citado DAE, incorretamente preenchido.

Quanto ao período julho de 2014, avisa que restou, no novo *Demonstrativo - ANEXO IX.A*, fl. 223, somente o valor referente ao período de julho 2014, não comprovado, visto que relativo ao valor lançado na infração 05, respaldado pelos *ANEXO - IX.A* e *ANEXO IX.B*, a autuada juntou aos autos extrato eletrônico constante do CD-R à fl. 204, resultante de consulta ao Sistema SEFAZ, sobre pagamentos realizados no período de julho de 2014.

Destaca que documento não vincula a quais notas fiscais o pagamento efetivamente corresponde, contudo, registra o mês/ano de referência como sendo o de 06/2014, não podendo ser considerado como valor pago para o mês/ano 07/2014.

Frisa que no demonstrativo juntado pela autuada, *Apuração das Antecipações do ICMS por Entradas Registradas na EFD*, fls. 172 a 181, o montante de R\$ 19.334,98 apurado, referente ao período de 07/14, não está contemplado no demonstrativo de DAES de Antecipação do ICMS -

Código 2175, fls. 182 a 203, também emitido pela autuada e na coluna *REFERÊNCIA* do demonstrativo, relativo a 07/2014, consta apenas um pagamento no montante de R\$ 1.443,52.

Conclui que o valor de R\$ 16.561,77 lançado, referente à infração 05, é pertinente, e indica efetivamente a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial no período. Assim, não acatou os argumentos para o período de 07/2014.

Relativamente ao período de julho de 2015, afirma que no CD-R, fl. 204, a autuada apresentou os DAES nº 1503486749 e 1503486773, nos valores de R\$ 2.134,47 e R\$ 281,28, referindo-se aos pagamentos das notas fiscais números 200.053 e 200.173, respectivamente, entretanto, o mês/ano de referência especificado em ambos consta 06/2015.

Destaca que no *ANEXO X-B, Demonstrativo Antecipação Parcial do ICMS*, as citadas notas fiscais não compõem o referido anexo e, desta forma, não há como excluir do cálculo da antecipação parcial do período.

Informa que os demais DAES apresentados pela autuada, para o período de 07/2015 estão contemplados no *Demonstrativo ANEXO X-A* na coluna *VII Anc/Empr*, no montante de R\$ 19.540,67, razão pela qual, não foram acatadas as argumentações para o período de 07/2015.

Em relação ao período de outubro de 2015, afirma que os DAES apresentados pela autuada, contidos no CD-R, fl. 204, correspondentes ao período, já estão, sem exceção, contemplados no *Demonstrativo ANEXO X-A*, na coluna *Valor Lançado pela Empresa*, no montante de R\$ 13.743,88, portanto, não acatou as argumentações para o período.

Quanto ao período de 12/2015, explica que no DAE nº 1506416160, constante do CD-R, fl. 204, relativo aos pagamentos de dezembro de 2015, encontra-se registrado no seu campo 4 - *REFERÊNCIA*, o período de 11/2015, quando o preenchimento correto deveria ser 12/2015, uma vez que a nota fiscal nº 272972, consta do *Demonstrativo ANEXO - X B - Lista de notas fiscais/itens*, relativa a dezembro/2015, confirmando a justeza do pagamento dos valores da antecipação parcial, frente ao equívoco no preenchimento do DAE.

Diante do exposto, elaborou novo *ANEXO - X.A - Demonstrativo Antecipação Parcial do ICMS Recolhido a Menor ou Não Recolhido - Resumo do Débito*, fl. 224, contemplando o estorno do valor de R\$ 1.107,94.

Para os períodos de março, maio, julho e setembro de 2016, informa que os DAES apresentados pela autuada, contidos no CD-R, fl. 204, já estão todos contemplados no *Demonstrativo ANEXO XI.A*, da infração 05, na coluna *Valor Lançado pela Empresa*, nos respectivos montantes de R\$ 16.926,35; R\$ 14.263,21; R\$ 16.782,09 e R\$ 22.958,81. Portanto, não acatou as argumentações.

Referente ao período de outubro de 2016, afirma que a autuada, não apresentou DAES, mas, comprovantes de transação bancária referentes a pagamentos realizados naquele mês, que além de não especificarem as notas fiscais vinculadas ao pagamento, também não discriminam qual o código da receita do valor recolhido.

Diz que autuada, neste caso, juntou planilha eletrônica com a indicação dos números das notas fiscais as quais os valores dos pagamentos se referem, da qual observa que todos os valores informados se encontram já computados no montante de R\$ 18.857,05, constante da coluna *Valor Lançado pela Empresa* no *Demonstrativo ANEXO XI-A*, fl. 47, não havendo a possibilidade de acatar os argumentos.

Referindo-se a segunda manifestação, fls. 170 e 171, reitera que o objeto do lançamento da infração 05 - 07.15.05 restringe-se a multa percentual sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, relativa às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Pondera que, neste caso, não cabe a análise de compensação de crédito de valores pagos a maior em determinado mês em detrimento de outro, como argumenta a autuada, baseando-se em planilhas, e demonstrativos juntados às folhas 172 a 182, relativos ao período de 2014 a 2016.

Acrescenta o fato da autuada ter se creditado de todos os valores pagos por antecipação parcial e, consequentemente, não incorreu em prejuízos para a empresa.

Conclui por não acatar as argumentações, que na tentativa de confundir a inexistência da irregularidade apontada na infração 05, sugere, sem nenhuma procedência, que a autoridade fiscal objetiva se valer de “*supostas falhas operacionais*” para a aplicação de multas.

Finaliza afirmando que o valor do débito da infração 05 foi recalculado para R\$ 19.214,95, de acordo com os dispositivos legais aplicáveis, e com base na emissão dos novos demonstrativos ANEXO IX-A e ANEXO X-A, respectivamente, fls. 223 e 224, face aos estornos realizados.

A Inspetoria Fazendária intimou o contribuinte a tomar ciência da diligência através dos Correios, que ocorreu em 19/10/2022, fls. 230 e 231, sem que tenha o mesmo se manifestado.

À fl. 233 consta despacho do anterior Julgador Relator para sobrestamento do trâmite do PAF em atenção à orientação da PGE/PROFIS, em face de possível reflexo do julgamento do ARE 1.255.885/MS, pelo STF.

É o relatório.

VOTO

O contribuinte do ICMS, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, que desenvolve a atividade econômica principal de comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios além de artigos de joalheria, teve contra si lavrado o presente Auto de Infração onde consta a acusação do cometimento de cinco infrações à legislação tributária, todas tempestivamente impugnadas.

Do início da ação fiscal o contribuinte foi notificado, primeiro em 14/10/2017 pelo recebimento de Intimação para Apresentação de Informações em Meio Magnético, fl. 12 e, posteriormente, em 27/11/2017, com a segunda intimação, fl. 13, tendo o Auditor Fiscal recebido os arquivos eletrônicos em 02/04/2018, conforme recibo, fls. 15 e 16.

Os demonstrativos sintéticos e analíticos, impressos e anexados aos autos às fls. 18 a 50, e gravados em arquivos magnéticos no CD, fl. 17, foram elaborados pelo autuante de forma clara, didática e sucinta, contendo todos os elementos necessários à identificação dos documentos fiscais arrolados, identificação dos emitentes, valores da base de cálculo e do imposto calculado, constando demonstrado os cálculos de todos os valores.

O sujeito passivo tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 04/04/2018, conforme ciência à fl. 04, oportunidade na qual recebeu as cópias dos demonstrativos impressos e gravados em arquivos eletrônicos no CD (docs. fls.15-16) e, quando necessária para esclarecimento dos fatos e convicção do julgador, diligência fiscal foi efetuada (pedido de fls. 248-249).

Preliminarmente a defesa argui nulidade do lançamento, sob os seguintes argumentos: (I) o lançamento apresenta fundamentação e lastro probatório deficientes; (II) o relato produzido pelo Auditor Fiscal consiste em apenas sumária referência às infrações, sem nenhuma descrição ou especificação quanto às supostas condutas irregulares; e, (iii) há deficiência de motivação do ato administrativo, que, antes, já deveria apresentar, em linguagem transparente, raciocínio silogístico delineando quais os supostos equívocos praticados frente à norma jurídica incidente.

Aduz ainda que não há descrição dos fatos que configuraram as infrações à Lei nº 7.014/96 e ao Regulamento do ICMS, ocasionando verdadeiro cerceamento do direito de defesa além de não atender ao que determina o art. 142, do Código Tributário Nacional.

Assim, arremata que por tornar impossível o regular exercício do direito do contraditório e da ampla defesa, contemplados na Constituição Federal, o lançamento deve ser anulado.

Quanto ao primeiro argumento, lembro que a auditoria foi realizada, cumprindo todos os requisitos regulamentares exigidos, com base nos dados da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, por ele elaborado e por ele transmitida à Secretaria da Fazenda, além de outras informações armazenadas nos bancos de dados da SEFAZ referentes a notas fiscais eletrônicas por ele emitidas e recebidas, decorrente de operações que, por óbvio, são de seu inteiro conhecimento, pois decorrem de suas atividades empresariais com repercussão tributária e de obrigatório registro na escrituração fiscal. Portanto, as provas decorrem exatamente do exame dos dados transmitidos pelo contribuinte, por dever legal, das atividades que envolvem operações com consequências tributárias, e assim não pode o contribuinte argumentar desconhecê-las.

Dessa forma, é impossível que os fatos expostos pela fiscalização, registrados pelo próprio contribuinte possam contemplar operação que não seja do seu conhecimento. Primeiro, como já dito, porque os dados decorrem de informações por ele prestadas, e, segundo, porque no desenvolvimento do procedimento fiscal se utilizou de ferramenta de auditoria que não modifica os dados transmitidos pelo contribuinte.

O segundo ponto que serve de fundamentação à arguição de nulidade se apresenta sem qualquer alicerce, fato que pode ser comprovado pelo mero exame da peça acusatória. Em cada uma das cinco infrações consta claramente descrita a conduta considerada infracional do contribuinte, o seu fundamento legal, a multa sugerida com a sua correspondente tipificação na Lei nº 7.014/96. Dessa forma, o argumento não pode ser acatado.

O terceiro e último argumento, demonstra uma flagrante incoerência da defesa, quando se observa o teor da peça impugnatória, haja vista que a autuada abordou todas as infrações demonstrando profundo conhecimento daquilo que estava sendo acusado. Portanto, constato não haver deficiência de motivação.

Lembro que o princípio da motivação impõe à Administração Pública a obrigatoriedade de fundamentar o ato praticado, bem como o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinaram a decisão do ato administrativo, o que foi feito no caso.

Observa-se que o Auto de Infração foi lavrado por autoridade administrativa competente, que aplicando o roteiro de auditoria apropriado, constituiu o crédito tributário em regular procedimento administrativo, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, tudo de acordo com os papéis de trabalho constante nos autos.

Ademais, observo que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o auto de infração.

Pelo exposto rejeito a arguição preliminar de nulidade.

Em arguição preliminar de mérito para as infrações 03 e 04, a defesa suscita a ocorrência de decadência com amparo na disposição contida no art. 150, § 4º, do CTN, sob a alegação de que procedeu ao pagamento antecipado do tributo e não agiu com dolo, fraude ou simulação.

Pois bem. O código Tributário Nacional prevê duas regras gerais para contagem do prazo decadencial para lançamento tributário.

Como regra geral, o CTN estipula o prazo decadencial no art. 173, dispondo:

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Como regra especial, para os impostos cujo lançamento ocorre na modalidade por homologação, que se dá quanto aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (caso do ICMS), o § 4º, do art. 150 do CTN, dispõe que:

“Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Esta regra se aplica ao ICMS nas regulares antecipações feitas pelo contribuinte, ainda que menores que o devido, salvo na comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação, situação em que, mesmo para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, a possibilidade para constituição de eventual crédito tributário de ofício é regida pela regra geral exposta no art. 173 do CTN.

Nesse sentido, cabe expor que em dezembro de 2015, após o julgamento de reiterados recursos sobre a questão, o STJ publicou a Súmula 555 com o intuito de pacificar o entendimento, com o seguinte enunciado:

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

Nessa esteira, posteriormente a Procuradoria Geral do Estado da Bahia/Procuradoria Fiscal, publicou o INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO n.º PGE 2016.194710-0, que em parte, segue copiado:

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

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.

Importante registrar que esse posicionamento se conforma com a Súmula 555 do STJ, cujo enunciado consta acima reproduzido.

Considerando também o teor da Súmula 12 do CONSEF: “Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração”, que no presente caso ocorreu em 04/04/2018 e que a apuração do ICMS é por período mensal (Art. 305 do RICMS/2012), se configuram duas situações:

- i) Se aplicada a regra do art. 150 § 4º do CTN, os fatos geradores ocorridos até março de 2013, o fisco teria até 31/03/2018, como prazo final para lançar e constituir o crédito tributário a favor da Fazenda Pública, desde que a ciência do contribuinte ao lançamento ocorresse até tal data.
- ii) Se aplicada a regra do art. 173, inc. I do CTN, os fatos geradores ocorridos em 2013 não serão alcançados pela decadência, haja vista que o lançamento poderia ter sido efetuado até

31/12/2018, uma vez transcorrido o lapso temporal de cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No presente caso, a análise recai sobre as infrações 03, 04 e 05, tendo em vista que nelas foram incluídas ocorrências cujos fatos geradores ocorreram antes de abril de 2013.

Com operações regularmente registradas/declaradas pelo contribuinte na sua escrita fiscal, a infração 03, acusa o contribuinte de ter efetuado recolhimento a menos do ICMS devido, sem a caracterização de dolo fraude ou simulação. Tendo em vista que antes de abril 2013, consta apenas a ocorrência de 28/02/2013, está ela fulminada pela decadência.

Considerando que as mercadorias objeto das infrações 04 e 05, saíram no estabelecimento autuado sob o regime de normal tributação do imposto mediante apuração no regime de conta corrente fiscal, aplica-se multa percentual por falta do oportuno pagamento do ICMS, sendo na Infração 04, por falta de pagamento do ICMS-ST, e na Infração 05, por falta de recolhimento do imposto por antecipação parcial, que não encerra a fase de tributação.

Ora, ainda que em ambas infrações não se exige imposto, observo que: a) todo imposto devido foi quitado pelo contribuinte antes da lavratura do lançamento tributário de ofício; b) o contribuinte declarou/registrou todas operações relacionadas às penalidades na sua escrita fiscal, de modo que o sujeito ativo desta relação jurídica tributária teve total prévio conhecimento do pagamento do imposto relativo às operações, ainda que em oportunidade posterior às antecipações não efetuadas; c) tratando-se de penalidades, a natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou a natureza ou extensão dos seus efeitos, a lei tributária deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado (CTN: Art. 112, II); d) havendo declaração do débito (que entendo também ser o caso de declaração das operações na escrita fiscal repassada ao fisco), como se vê na Súmula 555 do STJ, o prazo decadencial quinquenal para as infrações 04 e 05, deve também ser contado pela regra especial do § 4º do art. 150, do CTN, de modo que estimo extintas as exigências fiscais relativas às ocorrências de 31/01, 28/02 e 31/03/2013 da Infração 04 e a ocorrência de 28/02/2013, da Infração 05.

Superadas as preliminares suscitadas, passo ao exame do mérito.

Ao se defender da infração 01, a autuada não contesta os valores, não apresenta provas da possível improcedência reservando a arguir que a acusação se afigura genérica e carece de elementos aptos a suportá-la, desatendendo simultaneamente aos requisitos de motivação e comprovação a que se referem os artigos 129, § 1º, inc. III, e 130, inc. II, da Lei nº 3.956/81 (COTEB).

Neste sentido, apesar de já rechaçada tais alegações, friso que a autoridade fiscal não se absteve de apresentar prova do montante do crédito que teria sido escriturado a maior, e esclareceu a exigência do imposto em face do estabelecimento emitente do documento fiscal equivocado, não havendo necessidade de perquirir sobre a possibilidade de assunção dos créditos a partir de documento fiscal complementar, na forma do artigo 309, § 6º, do RICMS/2012, uma vez que se existissem, seriam facilmente identificados pelos motivos já expostos, por serem documentos emitidos eletronicamente, arquivados nos bancos de dados dos fiscos.

Ademais, a prova, por si só, se apresenta de forma clara, quando a acusação decorreu do exame da escrita fiscal do contribuinte e das notas fiscais por ele emitidas e recebidas.

O pedido de diligência não pode ser deferido uma vez que se fosse, se destinaria a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos o que não ocorreu.

A infração encontra-se corretamente tipificada, restando provado pelos elementos aportados aos autos a utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, contrariando o art. 309, § 6º do RICMS/2012, ou seja, o crédito fiscal poderá ser utilizado desde que destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará

condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, vedada a utilização, para esse fim, de “carta de correção”.

Infração 01, subsistente.

As infrações 02 e 03, tratam da acusação de falta de recolhimento e recolhimento a menos do imposto devido, sendo que a infração 03 o recolhimento a menos do ICMS decorreu da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias.

Ambas arrolam operações, segundo o autuante, “...o Anexo V ‘Débito a Menor – Erro na Aplicação da alíquota (CFOP X UF)’ às folhas 24 a 26 do PAF, nos quais se baseiam os lançamentos das infrações 02 e 03 e se referem às transferências internas e também às interestaduais, visto que a autuada deixou de escriturar notas fiscais de saídas de mercadorias relacionadas pelo autuante nos demonstrativos, Anexos III e IV.”.

Informou ainda que que mesmo tratando-se de operações de transferência interna entre estabelecimentos do mesmo titular, houve sim, o destaque do imposto nos referidos documentos fiscais, e sobre os quais os estabelecimentos destinatários exerceram o direito aos créditos destacados. Assim, não pode o Estado arcar com o ônus do imposto creditado pelo destinatário, sem que haja, de fato, o devido pagamento do ICMS.

A defesa, por sua vez, arguiu improcedência das infrações socorrendo-se da Súmula 166 do STJ e por considerá-la inconstitucional e ilegal, vez que a transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos não configura hipótese de incidência do ICMS, que pressupõe a circulação econômica da mercadoria, não devendo haver a incidência do imposto, sob pena de afrontar o art. 2º, inc. I, da Lei Complementar nº 87/96, aos artigos 155, inc. II e 145, § 1º, ambos da Constituição Federal, e, ainda, à jurisprudência pacífica e definitiva do Superior Tribunal de Justiça.

O tema da Súmula 166 do STJ é relevante pela quantidade de decisões dos tribunais superiores favoráveis aos contribuintes. Em 1996, os inúmeros precedentes sobre o assunto levaram o Superior Tribunal de Justiça - STJ a editar a Súmula 166, no sentido de que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”, editada quando o tema ainda era regulado pelo Decreto-Lei nº 406/1968.

Posteriormente entrou em vigor a Lei Complementar nº 87/96, e paralelamente diversas demandas continuaram a serem discutidas no Judiciário, resultando que em setembro de 2010, quando da apreciação do REsp 1125133/SP, o STJ decidiu pela sistemática dos recursos repetitivos, no sentido de que “o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade”.

Apesar do entendimento consolidado no STJ, já em setembro de 2020, o Supremo Tribunal Federal - STF reafirmou o seu entendimento sobre o assunto, sob a sistemática da Repercussão Geral - Tema 1.099, decidindo que “não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”.

Todas essas decisões não impediram que as fazendas estaduais continuassem a exigir o ICMS nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular até que em abril de 2021, foi publicado o acórdão da ADC 49, em que o STF julgou improcedente o pedido formulado pelo Rio Grande do Norte e declarou a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/1996.

Portanto, a questão objeto da ADC 49, especificamente, a possível incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, é antiga nos tribunais brasileiros.

Arrastou-se por mais de 20 (vinte) anos, período em que, como visto, os Tribunais Superiores já pendiam quase unanimemente no sentido da declaração de não incidência ao ICMS nesta situação jurídica, com estrado na súmula 166 do STJ.

Consequentemente, tal discussão também é antiga no âmbito deste CONSEF, já que por não haver um judicial trânsito em julgado da matéria, a legislação tributária da Bahia garantia a exigência fiscal na forma aqui autuada até que, tendo em vista a aproximação da definitividade da matéria no âmbito judicial e em benefício dos princípios regentes do processo administrativo fiscal, os autos lavrados sobre o tema tiveram o trâmite processual administrativo sobrestado, aguardando manifestação da PGE-PROFIS com supedâneo no art. 140 da Constituição do Estado da Bahia c/c art. 20 da Lei Complementar nº 34/09.

Nesse sentido, instada a se manifestar sobre consulta em caso com a mesma matéria destas infrações, formulada pela 1º CJF, relativo aos efeitos da decisão da ADC 49, a PGE-PROFIS-NCA emitiu o Parecer PGE2020273241-0, em 12/09/2024, lavrado pelo Nobre Procurador Dr. José Augusto Martins Junior.

Ainda que correlatas e simbioticamente imbricadas, o Parecer contempla duas discussões: a) da incidência ou não de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte; b) da possibilidade ou não da cobrança do DIFAL nas operações de transferências sem feição comercial.

No âmbito da primeira questão (que é a do caso), depois de historiar a vasta discussão judicial e decorrentes efeitos da decisão do STF na Ação Direta de Constitucionalidade - ADC 49, quando, por maioria, julgou embargos procedentes para modular os efeitos da decisão dando eficácia pró-futuro a partir de 2024, ressaltados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito e exaurido o prazo sem que os Estados disciplinassem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, ficando reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos, concluindo, ao final, por conhecer dos embargos e dar-lhes parcial provimento para declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II da Lei Complementar nº 87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular (isto no sentido de complementar diversas anteriores decisões do Supremo Tribunal reconhecendo a inconstitucionalidade de exigência de ICMS nas simples transferências de bens entre filiais, sejam internas ou interestaduais: ARE 682.680 AgR, do ARE 769.582 AgR, do ARE 764.196 AgR, entendimento confirmado pelo Plenário da corte em sede de repercussão geral, no julgamento do ARE nº 1.255.885, de 15/8/2020 - Tema nº 1.099/STF -, o citado Parecer confirma a não incidência do ICMS nos termos expostos nas retro indicadas decisões judiciais.

Na outra questão, qual seja, da possibilidade ou não da cobrança do ICMS por diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas operações de transferências sem feição comercial, o citado parecer a entende como correlata/derivada e simbiótica com a primeira, pois reunidas nos fundamentos da decisão da ADC, sendo possível condensá-los da seguinte maneira: a) que “circulação de mercadoria”, para fins de incidência do ICMS, possui acepção jurídica que exige ato de mercancia, com transferência da titularidade do bem; b) que o termo “operações” expresso na CF/88 deve ser entendido como um ato mercantil de comercializar mercadorias; c) que o entendimento que deve prevalecer é o da circulação jurídica e não econômica, expressando que, logo, *“por um raciocínio lógico, qualquer análise do DIFAL, como ferramenta normatizada, tem que estar adstrita a uma operação comercial subjacente, como, ao final e “ao cabo”, foi definido na ADC nº 49, de modo que não há falar, por premissa lógica, da persecução do DIFAL numa operação originária de transferência, porquanto, não se pode entender a concreção dum mecanismo de repartição de receita tributária, dentro duma situação jurídica onde não existe tributação (transferência entre estabelecimentos)”*.

Assim, conclui-se parecer inquestionável que o DIFAL está atrelado umbilicalmente a uma prática comercial (Capítulo V do CDC) ou, melhor, um ato de mercancia, situação não presente numa operação de transferência (ADC nº 49).

Assim, considerando que: a) o entendimento exposto no citado parecer foi referendado pela PGE em face do art. 41, II, da LC 34/2009; b) a presente exação relativa às Infrações 02 e 03 se enquadra nas condições de modulação da definitividade da lide judicial acerca da não incidência de ICMS nas operações de transferência de mercadorias, bens e serviço entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, tenho por insubsistente às citadas infrações.

Infrações 02 e 03, insubsistentes.

A infração 04 exige a multa percentual sobre o ICMS-ST que deveria ter sido recolhido pelo contribuinte na qualidade de responsável relativa a mercadorias sujeitas a substituição tributária, tendo a autuada em sua defesa arguindo a nulidade da infração sem contestar os valores cobrados nem apresentou elementos documentais de provas capazes de elidir a infração, como orienta o art. 123 do RPAF.

Portanto, considerando extintas as exigências fiscais relativas às ocorrências de 31/01, 28/02 e 31/03/2013, por transcurso do prazo decadencial a possibilitar a regular constituição do crédito fiscal (CTN: Arts.150, § 4º c/c art. 156, V), reconheço sobre o caso, a incidência das disposições contidas nos artigos 140 e 141 do RPAF/99, a seguir transcrito:

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

Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Tenho, pois, como parcialmente subsistente a Infração 04, no valor de R\$ 20.953,71, excluindo do demonstrativo de débito original das fls. 04 e 05, as ocorrências de 31/01, 28/02 e 31/03/2013.

Quanto a infração 05 que exige a multa percentual sobre o ICMS antecipação parcial não recolhido pelo contribuinte em operações interestaduais registradas na sua escrita fiscal, a autuada em manifestação posterior a defesa, fls. 148 a 166, aportou aos autos comprovantes da alagada improcedência dos valores exigidos.

Sobre tais documentos o autuante apresentou a informação fiscal, sob demanda de diligência determinada pela 2ª JJF, onde reconheceu parcialmente os argumentos da defesa depois do exame de cada documento apresentado.

Constato pertinente e escorreita a revisão procedida pelo autuante em sua informação fiscal, portanto, de modo que acatando o ajuste efetuado, tenho a infração 05 como parcialmente subsistente em R\$ 19.214,95, cujo demonstrativo de débito é:

Dato Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Multa	Valor Histórico
31/07/2014	25/08/2014	16.561,77	60,00	9.937,06
31/07/2015	25/08/2015	618,73	60,00	371,24
31/10/2015	25/11/2015	1.712,97	60,00	1.027,78
31/12/2015	25/01/2016	6.776,33	60,00	4.065,80
31/03/2016	25/04/2016	941,22	60,00	564,73
31/05/2016	25/06/2016	1.111,32	60,00	666,79
31/07/2016	25/08/2016	1.155,27	60,00	693,16
30/09/2016	25/10/2016	2.798,63	60,00	1.679,18
31/10/2016	25/11/2016	348,68	60,00	209,21

Total**19.214,95**

Pelo exposto, voto 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 **207162.0003/18-9**, lavrado contra **RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.017,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas percentuais de 60%, equivalente a **R\$ 40.168,66**, sobre o valor do imposto não recolhido por antecipação, prevista no art. 42, II, alínea “d” e § 1º do mesmo Diploma Legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de junho de 2025.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR

ZILRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO – JULGADORA