

A. I. N° - 279757.0011/20-3
AUTUADO - DROGARIA SÃO PAULO LTDA.
AUTUANTES - AGILBERTO MARVILA FERREIRA E ROBERTO ARAÚJO MAGALHÃES
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 13/02/2021

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0227-02/20-VD

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES EM EXERCÍCIO FECHADO. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL. A constatação de diferenças nas entradas de mercadorias, através de auditoria de estoques, autoriza a exigência do imposto baseado na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Procedimentos de apuração estabelecidos pela Portaria 445/98 e alterações posteriores. Norma regulamentar provida de competência normativa para tanto. Fundamentos de direito apresentados pelo contribuinte incapazes de afastar a exigência. Infração mantida. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Infração mantida, diante do fato de não terem sido carreados aos autos elementos concretos para elidi-la. **c)** MULTA PERCENTUAL SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ADQUIRIDAS DE TERCEIROS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. A defesa não consegue elidir a autuação quanto a este item. Infração mantida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA PERCENTUAL APPLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. Ajustes realizados na MVA aplicada ao cálculo da substituição tributária, adequando-a aos percentuais previstos no § 17 do artigo 289 do RICMS/12, vigentes à época dos fatos geradores, reduzem o valor lançado. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 04 de junho de 2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de **R\$63.863,05**, além de multas de 60% e 100% pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **04.05.08.** Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2016), no montante de R\$5.604,56, multa de 100%.

Infração 02. **04.05.09.** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, totalizando R\$2.516,67, bem como multa de 60%, fato imputado em dezembro de 2016.

Infração 03. **04.05.10.** Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e sem a respectiva escrituração, decorrente da omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2016), com saída posterior tributada normalmente, no valor de R\$195,07.

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, montando R\$55.546,75, para os meses de setembro a dezembro de 2015, e janeiro e fevereiro de 2016.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 33 a 50, onde, após breve resumo dos fatos, alega, em relação às infrações, que após o levantamento de estoque realizado, em termos contábeis deveria ser igual a zero, ou seja, o valor do estoque inicial, somadas as entradas e subtraídas as saídas, deveria ser igual ao valor do estoque final.

Aponta que como para os produtos autuados o valor dessa conta foi inferior a zero, a Fiscalização entendeu que a saída de mercadorias registradas nos arquivos da empresa era superior às suas entradas, presumindo que teria promovido entrada de mercadorias descobertas de documentos fiscais.

Trazendo como exemplo, em planilha exemplificativa elaborada o produto “ADDERA D3 7000UI 4CP”, de código 1-490024, com base nos números apontados pela fiscalização, apontando diferença negativa de uma unidade, destaca que as apurações realizadas pelos autuantes tomaram por parâmetro a quantidade de cada um dos produtos, de acordo com seus respectivos códigos, e além disso, foram confrontados os arquivos magnéticos relativos ao inventário, com os registros de entradas e saídas de mercadorias.

Argumenta ser empresa que atua no ramo de varejo de produtos farmacêuticos, remédios, cosméticos, perfumes, etc., e em razão do seu tipo de atividade, opera com inúmeros produtos diferentes, de códigos diversos, em centenas de operações de venda de mercadorias, diariamente.

Pontua que em razão da própria dinâmica da sua atividade, é possível que ocorram alguns pequenos erros no momento em que os caixas das lojas realizam o registro das compras, como, por exemplo, erro no código do item ou na quantidade do produto.

Tais erros, são normais e corriqueiros na atividade de varejo, e podem ser objeto de correções e ajustes no estoque, contanto que representem porcentagem baixa, dentro do volume de operações da loja, ressalta.

Frisa que estas situações se apresentam como insignificantes dentro da movimentação total dos produtos comercializados, representando a necessidade de meros ajustes no inventário, não fazendo o menor sentido a rigidez imposta pela Fiscalização.

Traz como exemplo de tal insignificância, o mesmo produto tomado anteriormente (ADDERA D3 7000UI 4CP), para representar o argumento posto.

Registra ter recebido 142 unidades do produto, e vendido 146 unidades, sendo apurada diferença de -1 unidade, o que representa 0,68% da movimentação total desse produto no período, o que é normal, aceitável, corriqueiro dentro da atividade de varejo.

Traz, igualmente, como exemplo da insignificância de valor apurado, o produto “ANADOR 4CP”, de código 1-81361, para o qual realizou vendas de 384 unidades, e o Fisco apurou diferença de somente duas unidades, ou seja, 0,52% das movimentações, o que reputa altamente compreensível e justificável.

Não comprehende a atitude do Fisco, ao ignorar o volume de operações de compras e vendas, pretendendo tributar cada uma das insignificantes e irrelevantes diferenças, que representam, no mais das vezes, menos de 1% da movimentação total.

Repete que não está alegando que recebeu mercadorias desacompanhadas de notas fiscais e que isso deveria ser relevado, e sim, que tais diferenças decorrem de pequenos erros e inconformidades no registro das operações pelos caixas de loja, praticamente impossíveis de serem detectados.

Aduz não fazer o menor sentido a manutenção da cobrança, devendo o Auto de Infração ser integralmente cancelado.

Argumenta ser absolutamente incorreta a cobrança do ICMS nas situações em que o Fisco apura por qualquer meio, inclusive levantamento quantitativo, a omissão de entradas de mercadorias, pelo fato de o ICMS somente ser devido quando da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, não se podendo falar em ocorrência do seu fato gerador na entrada das mercadorias no estabelecimento, mas somente na sua saída, e sem fato gerador, não há que se falar em cobrança de imposto.

Argumenta afrontar o Auto de Infração ao disposto no artigo 2º da Lei Complementar 87/96, reproduzido, notando que, em regra, o fato gerador do ICMS é a saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, sendo exceção, disposta no § 1º, incisos I e II do supramencionado artigo, a tributação na entrada da mercadoria.

Relata ter o legislador elencado apenas em duas situações em que o ICMS é devido na entrada, hipóteses que não se enquadram em nenhuma das duas exceções mencionadas, uma vez que se trata de mera aquisição de mercadorias em território nacional, e por isso, o ICMS é devido na saída das mercadorias, e não na entrada.

Arremata, no sentido de que o presente Auto de Infração representa a cobrança de imposto sem a ocorrência do fato gerador, em total afronta com a Lei Complementar.

Após invocar o teor do artigo 4º da Lei Complementar 87/96, conclui que nas operações autuadas, o ICMS era devido por quem promoveu a saída das mercadorias, no caso, os seus fornecedores.

Ressalta que a improcedência da cobrança do ICMS na suposta omissão de entrada de mercadorias apurada, vale tanto para os produtos sujeitos ao regime de recolhimento normal, como para os produtos sujeitos ao regime de antecipação.

Justifica tal entendimento, pelo fato de nas duas situações (ICMS regime normal e ICMS Substituição Tributária), o imposto é devido pelo vendedor das mercadorias, e não pelo adquirente, e neste sentido, não poderia ter havido cobrança do ICMS como pretende a fiscalização.

Observa que no lançamento, o autuante sequer citou o dispositivo legal que possibilitaria a cobrança do ICMS por solidariedade do adquirente na entrada das mercadorias, o que evidenciaria a ilegalidade da autuação.

Ressalta que, ainda que feito tal enquadramento, o STJ possui entendimento consolidado no sentido de que o interessado comum se refere às “*pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação, no caso, a venda da mercadoria, sendo certo que esse interesse não se confunde com a vontade oposta manifestada pelo adquirente, que não é a de vender, mas sim de comprar a coisa*”.

Traz decisão exarada no AREsp 1198146/SP, de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, na 1ª Turma, julgado em 04/12/2018, cuja Ementa cópia.

Assevera não ter responsabilidade pelo recolhimento do ICMS na entrada das mercadorias autuadas, nem como contribuinte, nem como responsável solidário, por não ser parte legítima da obrigação tributária que o Fisco pretende autuar, vez se tratar de Auto de Infração que não somente cobra o ICMS sem ocorrência de fato gerador, mas também elege o sujeito passivo equivocado, o que implicaria, acaso não decretada a sua nulidade, em cancelamento da cobrança empreendida.

A seguir, aborda ter sido aplicada a alíquota de 18% sobre as diferenças apuradas, considerando que, em todo o período a alíquota aplicável era, efetivamente, de 18%, todavia, tal alíquota somente teve vigência a partir de 10/03/2016, após o advento da Lei 13.461/15, que alterou a redação do inciso I, do artigo 15 da Lei 7.014/96, sendo que até 09/03/2016, aplicável a alíquota de 17%.

Tendo em vista o fato da autuação ter sido realizada com base nas diferenças totais apuradas no período de vigência da alíquota de 17%, fazendo com que ela incidisse sobre as diferenças apuradas, proporcionalmente ao período autuado, postula.

Infere, de tal raciocínio, que ao não realizar corretamente o levantamento quantitativo, foi gerada a nulidade do lançamento.

Especificamente em relação à infração 03, observa que os autuantes, tendo apurado suposta entrada de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais, entendendo, porém, não ser devido o imposto, e em razão disso, aplicado multa de 60% sobre o valor do imposto não recolhido, após transcrição do teor do artigo 42, inciso II, alínea “a” da Lei 7.014/96, conclui que, estando numa hipótese de multa fundamentada no não recolhimento do imposto, tendo por base de cálculo o montante não recolhido, há impossibilidade da sua aplicação, ao caso.

Diz não ter o menor sentido que se aplique “multa formal”, calculada com base em falta de recolhimento do ICMS, se o imposto foi recolhido, conforme reconhece a Fiscalização, o que patenteia a incoerência do Auto de Infração lavrado, e neste sentido, demonstrada a impossibilidade de aplicação da “multa formal” capitulada, em situação que notoriamente se reconhece que o imposto foi recolhido, implica no cancelamento de tal item do lançamento.

Ainda que se cogitando a possibilidade de aplicação da “multa formal”, inexistindo ICMS devido, não há qualquer prejuízo para o Erário, de modo que a multa deveria ser relevada ou, ao menos, reduzida a patamares razoáveis, e não aplicada no percentual tido como “elevadíssimo” de 60% do imposto, que não deixou de ser recolhido.

Fala dever a multa aplicada guardar uma relação de proporcionalidade entre a conduta infracional do sujeito passivo, o dano causado aos cofres públicos e a penalidade aplicável, não fazendo o menor sentido que se aplique a mesma multa, com base no mesmo artigo, e no mesmo percentual, para o contribuinte que deixou de recolher valores aos cofres públicos e o contribuinte que recolheu todo o devido.

Assegura que, agindo de tal forma, o Fisco dá o mesmo tratamento a contribuintes que se encontram em situações diferentes, independentemente de o contribuinte recolher o imposto ou não, aplicada será a mesma penalidade.

Aponta ter sido violado o princípio da isonomia, com tal tratamento o Fisco desincentiva os sujeitos passivos que recolhem seus tributos normalmente, já que terão tratamento penal idêntico aos contribuintes que deixem de recolher o ICMS.

Reitera a redução ou relevação de tal penalidade, ainda que se entenda correta a capitulação da multa aplicada.

Analisa, a seguir, o fato de que a operação executada pelo contribuinte não ter causado qualquer prejuízo ao Erário, na medida em que, como garante restar evidenciado, o mero equívoco formal cometido pela empresa, resultou em recolhimento a maior do ICMS antecipado.

Relata que em função da disposição do artigo 294 do RICMS/12, reproduzido, ao receber as mercadorias em seu estabelecimento, tanto em operações internas, como em operações interestaduais, é obrigada a recolher o ICMS por antecipação em relação às aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária, tendo executado operação cuja carga tributária final é superior àquela que a fiscalização busca lhe exigir.

Fala elucidar os passos de como executou a operação realizada:

- Na entrada das mercadorias, se apropriou do crédito de ICMS, tanto nas operações interestaduais, como nas operações internas;
- Após a entrada, utilizou equivocadamente o código incorreto para a antecipação do ICMS, tendo realizado o recolhimento antecipado com o cálculo da operação final (substituição tributária - final), na forma do documento 04, aplicando a MVA aos valores das mercadorias;
- Em razão de ter lançado incorretamente o código de antecipação tributária, acabou, por sua vez, se creditando do valor pago a título de antecipação parcial do ICMS, anulando o débito tributário;
- Na operação final relativa à venda das mercadorias, se debitou do valor do ICMS devido, compensando-o na apuração do imposto estadual, com o crédito decorrente de entrada (em virtude do princípio da não cumulatividade), na forma do artigo 25 da Lei Complementar 87/96, reproduzindo diagrama comparativa entre a carga tributária efetiva, e a carga tributária total da operação.

Repisa não ter seu procedimento trazido qualquer prejuízo para o Fisco, diante do procedimento adotado.

De igual modo, registra que as MVA aplicadas no cálculo do ICMS antecipação estão totalmente equivocadas, e que o lançamento tributário deverá se reportar à legislação vigente à época dos fatos geradores das obrigações tributárias, nos termos do *caput* do artigo 144 do CTN, transcrita, trazendo, no mesmo sentido, decisão do STJ.

Observa, ainda que o § 17, do artigo 287 do RICMS/12, previa, na redação dada pelo Decreto 14.812, de 14/11/2013, os percentuais de margem de valor agregado que deveriam ser observados na apuração a título de antecipação ou substituição tributária do ICMS, conforme copiado.

Lembra que tal redação vigorou até a superveniência do Decreto 18.406/2018, de 22/05/2018, que passou a produzir efeitos a partir de 1º de junho de 2018, como reproduzido.

Constata, pois, que os percentuais de MVA considerados pelos autuantes, apenas poderiam ser aplicados a partir de 01/06/2018, sendo certo que na época dos fatos geradores os mesmos eram diversos dos considerados.

Entende que a fiscalização deveria ter considerado os percentuais de MVA vigentes à época dos fatos geradores e sobre os quais foi calculada a penalidade imposta e não ter aplicado os percentuais que passaram a vigorar posteriormente.

Assevera terem as MVA sido incorretamente consideradas pelos autuantes, na apuração da penalidade imposta, na medida em que não se reportou à norma jurídica vigente à época dos fatos geradores, em consonância à determinação contida no artigo 144 do CTN.

Em conclusão, requer o cancelamento do Auto de Infração, extinguindo-se o respectivo crédito tributário e os consectários legais, e que seja oportunamente intimada para a realização de sustentação oral, nos termos do artigo 163 do RPAF/99.

Informação fiscal prestada por um dos autuantes às fls. 90 e 91, indica que, no mérito, a autuada não apresentou nenhuma prova no sentido de se contrapor aos números apresentados.

Quanto ao fato de ter sido utilizada uma única alíquota (18%), esclarece ter sido o levantamento elaborado com base em 31/12/2016, sendo que a alíquota utilizada de 18% passou a ter vigência em 10/03/2016.

Em relação à alegação de MVA utilizada na apuração do ICMS Antecipação Tributária (fls. 43 a 48), indica não ter conseguido entender.

Informa que a empresa, inclusive, requereu à SEFAZ pedido de restituição sobre os valores de ICMS Substituição Tributária e Antecipação Tributária recolhidos com ‘margem de lucro’ inferior à aplicada (MVA).

Requer, diante do exposto, a procedência do lançamento.

VOTO

O lançamento constitui-se em quatro infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da transmissão via DT-E de Cientificação de Início de Ação Fiscal em 20/05/2020, pela mensagem de número 160.206, tendo sido o contribuinte cientificado em 26/05/2020 (fl. 06).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 07 a 23, de forma impressa por amostragem, estando os demonstrativos completos inseridos na mídia de fl. 25.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticada pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicarem o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, os todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

A empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou o aspecto das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Tenho como importante registrar que as peças processuais inseridas no processo (defesa e informação fiscal), não vieram em mídia acostada aos autos, além de inexistir pasta processual para tal lançamento, o que traz a dificuldade adicional para o julgador de transcrevê-las de forma manual, o que não se admite nos dias de hoje, diante dos avanços da informática.

Ainda assim, existem questões preliminares a serem analisadas, o que passo a fazer neste momento.

O primeiro argumento, diz respeito a nulidade diante do entendimento trazido pela defesa de inexistência do fato gerador do imposto, diante do fato de “entrada de mercadoria” não se constituir em fato gerador do imposto.

A respeito, observo que, efetivamente, a entrada de mercadoria não vem a se constituir em fato gerador do imposto, todavia, uma breve leitura do teor do inciso IV do § 4º, do artigo 4º da Lei 7.014/96, aponta ser fato gerador do ICMS as “entradas de mercadorias ou bens não registradas”, se apresentando como presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo

exercício, o que facilmente se conclui ser o fato gerador do imposto a saída de mercadorias, tal como previsto, inclusive, na Lei Complementar 87/96.

A rigor, se observa que o mencionado artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, estabelece os elementos motivadores de presunção, para efeitos de ocorrência de fato gerador do ICMS e sua consequente cobrança, o que contraria frontalmente o argumento da defesa.

É sabido é que a adoção da presunção mencionada, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca, pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles que se buscam para deles extrair a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam - as quais não foram de início diretamente comprovadas. Não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos.

Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta. Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos princípios que proporcionem a segurança jurídica do contribuinte a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, ocorreu de forma cristalina.

É, pois, pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

Ou seja: a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde ressalte-se que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

Reitero, então estar a autuação embasada em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento, o que será devidamente apreciada se e quando se analisar o mérito das infrações arroladas no lançamento.

Quanto ao entendimento do sujeito passivo de que inexistiria possibilidade de cobrança de ICMS dos adquirentes por solidariedade, com base em suposta existência de interesse comum, oportuno se afirmar que o Convênio ICMS 52/17 revogado em 01/01/2019 pelo Convênio ICMS 142/18, trazia a seguinte determinação:

“Cláusula oitava. O contribuinte remetente que promover operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária será o responsável, na condição de sujeito passivo por

substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes devido à unidade federada de destino, mesmo que o imposto tenha sido retido anteriormente.

(...)

§ 2º O destinatário de bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido à unidade federada de destino por substituição tributária, quando o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto, salvo disposição em contrário prevista na legislação da unidade destinatária”.

O Convênio ICMS nº 142/18 em vigor, não mais trouxe esta informação, portanto daí se depreende que a responsabilidade solidária no recolhimento do ICMS ST fica a critério de cada Estado, não vindo a se constituir em regra nacional expedida pelo CONFAZ.

Logo, os Estados deverão tratar o assunto, de acordo com as suas legislações internas, que deverão ser levadas em consideração.

No estado da Bahia, a Lei 7.014/96 determina em seu artigo 6º:

“Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

(...)

IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea”.

Inconteste, até pelo fato de não ter o contribuinte autuado contestado os valores e números do levantamento fiscal elaborado, a constatação da entrada de mercadorias em seu estabelecimento de mercadorias em seu estabelecimento sem nota fiscal, com a peculiaridade das mesmas estarem sujeitas ao regime de substituição tributária.

Embora a defesa tenha trazido decisão do STJ a respeito, que entende amparar seus argumentos, não há notícia nos autos, de ser a mesma vinculante ou com efeitos repetitivos.

O entendimento do Poder Judiciário, de igual modo, merece ser destacado, no sentido do cabimento da cobrança do contribuinte substituído, de imposto que deveria ser destacado e recolhido pelo contribuinte substituto, como se observa na decisão abaixo, oriunda do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul:

“Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTOS. ICMS. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITOS FISCAIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO RECOLHIMENTO PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO. A responsabilidade tributária, a qual, em regra, era do substituto tributário, como exceção passa a ser do substituído, sobrevindo sua responsabilidade pelo tributo nas operações em que receber mercadoria em desconformidade com a legislação tributária. A responsabilidade solidária decorre tanto de uma aplicação lógica do sistema legal tributário relativa à substituição tributária quanto do disposto no RICMS/RS (art. 8º, VI, Capítulo, III). APELAÇÃO DESPROVIDA. (Apelação Cível 70081192411, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator, Desembargador Newton Luís Medeiros Fabrício, Julgado em 15/05/2019)”.

De igual forma, o estado do Paraná, por seu Tribunal de Justiça, no elucidativo e didático voto do Desembargador Rogério Luis Nielsen Kanayama, na Apelação Cível nº 0086405-15.2019.8.16.0014 da 1ª Vara da Fazenda Pública de Londrina, assim se posicionou acerca do assunto: *“APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. EXIGÊNCIA DE ICMS NA MODALIDADE DE TRANSFERÊNCIA TRIBUTÁRIA. SENTENÇA QUE DENEGOU A SEGURANÇA PLEITEADA ANTE O RECONHECIMENTO DA SOLIDARIEDADE DA IMPETRANTE. DECISÃO CORRETA. INADIMPLEMENTO DO TRIBUTO PELAS SUBSTITUTAS TRIBUTÁRIAS. NÃO OBSTANTE, CONFIGURADA A RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA DA APELANTE, NOS MOLDES DO ART. 124, II, DO CTN. PREVISÃO LEGAL DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA SUBSTITUÍDA. INTELIGÊNCIA DO ART. 21, IV, ‘A’ E ‘B’, DA LEI ESTADUAL N° 11.580/1996, BEM COMO DO ART. 20, IV, ‘A’ E ‘B’ DO RICMS/2012. INAPLICABILIDADE DO ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NO RESP. N° 931.727/RS (TEMAS 160 E 161). JULGAMENTO QUE ACÓRDÃO JJF N° 0227-02/21-VD*

VERSOU SOBRE A INCLUSÃO DO VALOR DO FRETE NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. a) No caso, a apelante é solidariamente responsável pelo inadimplemento do tributo de ICMS devido a título de substituição tributária, consoante previsto no art. 21, IV, 'a' e 'b', da Lei Estadual nº 11.580/1996, bem como no art. 20, IV, 'a' e 'b', do Decreto de ICMS/2012. b) O REsp. nº 931.727/RS (Tema nº 160 e 161), julgado pelo STJ sob a sistemática dos recursos repetitivos, buscou solucionar a questão 'referente à inclusão do valor do frete na base de cálculo do ICMS nas vendas sujeitas à substituição tributária (artigo 13, § 1º, II, 'b', da Lei Complementar 87/96)', pelo que não se aplica ao caso".

Nele, o ilustre Relator, assim se pronunciou, para fundamentar a decisão acima adotada:

"Inicialmente, importa destacar que a hipótese dos autos versa sobre o recolhimento de tributo de ICMS na forma de substituição tributária progressiva, conforme autorizado pelo art. 150, § 7º, da Constituição Federal. Nessa lógica, em relação a operações com aparelhos celulares – atividade essa também discriminada como objeto social da ora apelante (Cláusula Terceira do Contrato Social – mov. 1.3) –, à época dos fatos determinava o art. 87 do Anexo X do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto Estadual nº 6.080/2012, o seguinte sobre o sujeito passivo da relação jurídica tributária: 'Art. 87. Ao estabelecimento industrial ou importador que promover saídas de aparelhos celulares e cartões inteligentes (Smart Cards e Sim Card) com destino a revendedores localizados no território paranaense é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeito de retenção e recolhimento do ICMS relativo às saídas subsequentes realizadas por estabelecimento atacadista, varejista ou prestador de serviços de telefonia móvel' (Frisei).

Vê-se, então, que no caso a obrigação de pagar o tributo de ICMS, de fato, recai sobre as empresas remetentes dos bens destinados à comercialização, quais sejam, Ativaz Brazil Comércio, Importação e Exportação de Celulares LTDA. e Jah Win Importação e Exportação de Artigos Tecnológicos LTDA., eleitas como sujeitos passivos das respectivas obrigações, no sistema de substituição tributária. Visto isso, não se ignora que, tal como sustentado pela apelante, que "ao julgar o REsp. 931.727/RS, Relator o Ministro LUIZ FUX (DJe 14.09.2009), representativo da controvérsia, adotando importante lição doutrinária sobre a substituição tributária para frente, o Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que inexiste relação jurídico-tributária entre o substituído (no caso, a distribuidora) e o Fisco, o que permite concluir, assim, inexistir solidariedade entre substituído e substituto (no caso, o fabricante), de modo que descabe a cobrança do valor remanescente de ICMS diretamente do substituído, cabendo, porém, a sua exigência do substituto" (RESP 1391265/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/12/2013, DJe 17/02/2014 – destaquei).

Entretanto, para o fim de delimitar a aplicação do citado precedente, há que se distinguir duas situações distintas que revelam a melhor solução para o caso em debate. Senão, vejamos. A primeira se refere à atribuição ao substituído da responsabilidade pelo inadimplemento do tributo pelo substituto tributário, fundada na circunstância única de que está configurada a responsabilidade por substituição entre eles – o que, como visto, não é admitido pelo Superior Tribunal Justiça, tendo em vista que 'a obrigação de pagar, desde o início [ocorrência do fato gerador], é do responsável, ficando o contribuinte desonerado de quaisquer deveres' (SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 9 Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 799). De outro modo, de acordo com Sacha Calmon Navarro Coêlho, 'nas hipóteses de substituição, não há pagamento de dívida alheia. Ao contrário, há pagamento de dívida própria, embora decorrente de fato gerador de terceiro'.

Por outro lado, a segunda situação trata da responsabilidade solidária do substituído por força de lei, nos moldes do art. 124, II, do Código Tributário Nacional. A saber: 'Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei'. (Destaquei).

Essas hipóteses de solidariedade consistem em responsabilidade por transferência, cuja definição é assim estabelecida por Eduardo Sabbag: ‘Também intitulada responsabilidade derivada ou de 2º Grau, dá-se quando a terceira pessoa vem e ocupa o lugar do contribuinte após a ocorrência do fato gerador, em razão de um evento a partir do qual se desloca (se transfere) o ônus tributário para um terceiro escolhido por lei. Atribui-se a este terceiro o nome de ‘responsável tributário’, propriamente dito. Perceba que o ‘responsável tributário’ (responsabilidade por transferência) responde por débito alheio, enquanto o ‘substituto tributário’ (responsabilidade por substituição) responde pelo próprio débito. Portanto, após a ocorrência de um evento determinado (morte do contribuinte, aquisição de bens, aquisição de fundo de comércio e outros), transfere-se o ônus tributacional, que até então estava a pesar sobre o devedor principal, para o responsável tributário. Em outras palavras, depois de surgida a obrigação tributária contra uma pessoa certa e determinada, é ela transferida a outrem, em consequência de um fato que lhe é posterior. (...) Desse modo, é possível associar a responsabilidade por transferência aos arts. 130 a 134 do CTN, além dos casos de solidariedade tributária, previstos nos arts. 124 a 125’. (in Manual de direito tributário. 9 Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 811 a 812 – Destaquei).

Importa complementar, ainda, que, segundo Luciano Amaro, ‘a solidariedade é a omissão de dever de diligência ou vigilância (...) situações em que a lei impõe ao ‘terceiro’ (...) a tomada de determinada providência para impedir ou dificultar a eventual omissão do contribuinte’ (apud SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 9 Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 813). Assim, diante da possibilidade de atribuição da responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato jurígeno, o legislador estadual, no art. 21, IV, “a” e “b”, da Lei Estadual nº 11.580/1996, determina a responsabilidade solidária do substituído na hipótese de inadimplemento do tributo de ICMS-ST, no todo ou em parte, pelo substituto e de concorrência para a prática de infração à legislação tributária, ‘in verbis’: ‘Art. 21. São solidariamente responsáveis em relação ao imposto: (...) IV - o contribuinte substituído, quando: (Incluído pela Lei 15343 de 22/12/2006) a) o imposto não tenha sido retido, no todo ou em parte, pelo substituto tributário; (Incluído pela Lei 15343 de 22/12/2006) b) tenha ocorrido infração à legislação tributária para a qual o contribuinte substituído tenha concorrido; (Incluído pela Lei 15343 de 22/12/2006) Em decorrência disso, também prevê o art. 20, IV, ‘a’ e ‘b’, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto Estadual nº 6.080/2012: ‘Art. 20. São solidariamente responsáveis em relação ao imposto (art. 21 da Lei nº 11.580/1996): (...) IV - o contribuinte substituído, quando: a) o imposto não tenha sido retido, no todo ou em parte, pelo substituto tributário; b) tenha ocorrido infração à legislação tributária para a qual o contribuinte substituído tenha concorrido;’ Registre-se que, em atenção ao princípio da especialidade, tal situação também é autorizada pelo art. 5º da Lei Complementar nº 87/1996, segundo o qual: ‘lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo’. Destarte, como bem ponderado na r. sentença recorrida, a responsabilidade solidária da apelante tem fundamento no art. 124, II, do Código Tributário Nacional e, portanto, não se confunde com o simples fato de estar configurada a responsabilidade por substituição das empresas remetentes, eleitas como sujeito passivo das obrigações tributárias (1ª situação delimitada), nos termos do art. 121, parágrafo único, II, do Código Tributário Nacional, c/c [4] arts. 6º e 7º, ambos da Lei Complementar nº 87/1996.

Observe-se a conclusão do il. Magistrado: ‘Não se há de confundir o regime de substituição tributária (sujeição passiva direta), no qual a legislador elege exclusivamente como contribuinte o substituto, com a responsabilidade por transferência (sujeição passiva indireta) imputada pela lei ao substituído que recebe a mercadoria mesmo ciente de que o substituto descumprira a obrigação de recolher o tributo devido. Essa distinção tem amparo na letra dos arts. 121, parágrafo único, II, 124, incisos I e II, e 128, ambos do Código Tributário Nacional, c/c o art. 5º da Lei Complementar n. 87/1996. Confira-se também o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho exposto em artigo dedicado ao tema: ‘Ora, se assim é, tanto o ‘contribuinte’ quanto o

'substituto' são, originalmente, nos termos da lei, sujeitos passivos diretos. Nunca, antes desses, alguém esteve na condição de obrigado. No caso da 'substituição', dá-se uma dissociação entre a pessoa que figura na hipótese da norma e a que figura na consequência. Na sujeição passiva indireta, ao revés, a obrigação de pagar é, originalmente, necessariamente, do sujeito passivo direto. Ocorre que a lei, a partir de certos pressupostos, transfere a terceiros o dever de pagar.

Há, portanto, alteração no esquema dos obrigados (o que não ocorre na sujeição passiva indireta dita 'por substituição'). Todos os 'responsáveis' – na sujeição passiva indireta – ficam obrigados a um dever de pagar tributo que, originalmente, por força da lei, era do sujeito passivo direto. A este tipo de sujeição passiva indireta a doutrina denomina sujeição passiva por transferência (por isso que se dá uma 'transferência' de responsabilidade) (Sujeição Passiva Direta e Indireta – Substituição Tributária, in Revista FESDT, n. 4, Porto Alegre, julho/dezembro de 2009, p. 168).

O eg. Superior Tribunal de Justiça, examinando a questão, pronunciou-se por sua Segunda Turma em acórdão assim ementado: 'TRIBUTÁRIO - PREVIDENCIÁRIO - FUNRURAL - AQUISIÇÃO POR INTERMEDIÁRIO NÃO PRODUTOR RURAL - FATOS GERADORES ANTERIORES À LEI 8.212/91 - IRRELEVÂNCIA - AQUISIÇÃO DE PRODUTO RURAL - CONCEITO: ART. 15, § 1º, DA LC 11/71 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR TRANSFERÊNCIA - RECURSO ESPECIAL PROVIDO - SUCUMBÊNCIA REVERTIDA - SÚMULA 168/TFR. 1. O art. 128 do CTN permite a atribuição, por lei (art. 15, I, b, da Lei Complementar nº 11/1971), de responsabilidade tributária ao terceiro que mantenha um vínculo com o fato gerador por substituição, decorrente da primeira aquisição do produto rural; ou por transferência, em razão da inobservância do dever de cuidado (zelar pela quitação da obrigação tributária), quando a aquisição ocorre de terceiros intermediários. 2. O núcleo da regra tributária contida no art. 15 da LC 11/71 é a comercialização de produto rural, cujo conceito é definido no § 1º do mesmo dispositivo, sendo juridicamente irrelevante a aquisição do produto rural ter sido de produtor rural. 3. Recurso especial provido para rejeitar os embargos de devedor e manter a validade da certidão de dívida ativa. 4. Inversão da sucumbência, nos termos da Súmula 168/TFR' (REsp 1344184/CE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2012, DJe 29/10/2012, grifei). Essa forma de responsabilidade por transferência foi regrada no âmbito do Estado do Paraná" (mov. 54.1 – grifos no original).

Nota-se que, a despeito da irresignação da recorrente quanto ao alegado enquadramento da responsabilidade por substituição como sujeição passiva indireta pelo Juiz singular – o que não é possível concluir a partir da interpretação do mencionado excerto –, a distinção feita entre ambas as responsabilidades segue a melhor técnica, o que levou à correta solução do impasse jurídico. Ademais, diferentemente do sustentado pela apelante, observa-se que o autor citado na r. sentença apenas defende a impossibilidade de atribuição de responsabilidade subsidiária ao substituído e não solidária – como ocorre no caso. A propósito, o seguinte trecho do artigo jurídico retirado das razões de recurso: 'assim, é inconcebível a responsabilidade subsidiária do substituído no esquema doutrinário da categoria de substituição tributária' (mov. 62.1). Sob referidos fundamentos, com fulcro no art. 489, § 1º, VI, do Código de Processo Civil, correta a conclusão do il. Magistrado ao afastar a aplicação do REsp. nº 931.727/RS (Temas nº 160 e 161), conforme se vê: 'Há, pois, de fazer-se um distinguish em relação ao precedente constituído no julgamento do REsp. 931.727/RS (DJe 14.09.2009) pelo rito dos recursos repetitivos: a relação jurídico-tributária, como regra, será instaurada entre o Fisco e o substituto como sujeito passivo da obrigação (sujeição passiva indireta). Se, porém, o ente estadual ou distrital houver editado lei específica, poderá o substituído ser responsabilizado pela omissão em que tiver incorrido, nos termos da permissão dos arts. 121, parágrafo único, II, 124, incisos I e II, e 128, ambos do Código Tributário Nacional, c/c o art. 5º da Lei Complementar n. 87/1996 (sujeição passiva indireta).' (mov. 54.1).

Cumpre adicionar, ainda, que a questão apreciada por meio dos Temas 160 e 161 versa, especificamente, sobre a 'inclusão do valor do frete na base de cálculo do ICMS nas vendas sujeitas à substituição tributária (artigo 13, § 1º, II, 'b', da Lei Complementar 87/96)'. Daí porque

fixaram-se as seguintes teses: (i) 'o valor do frete (referente ao transporte do veículo entre a montadora/fabricante e a concessionária/revendedora) integra a base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação da mercadoria, para fins da substituição tributária progressiva ('para frente'), à luz do artigo 8º, II, 'b', da Lei Complementar 87/96' (Tema 160); e, (ii) 'nos casos em que a substituta tributária (a montadora/fabricante de veículos) não efetua o transporte, nem o engendra por sua conta e ordem, o valor do frete não deve ser incluído na base de cálculo do imposto' (Tema 161). Portanto, uma vez que o entendimento consolidado por meio do REsp nº 931.727/RS (Temas 160 e 161) não trata, de forma expressa e suficiente, sobre a possibilidade de o legislador estadual atribuir ao substituído a responsabilidade solidária pelo inadimplemento do tributo de ICMS devido a título de substituição tributária, com fulcro no art. 124, II, do Código Tributário Nacional, não tem, tal entendimento, o condão de obstar a responsabilidade por transferência da apelante na espécie. Por consequência, não se estende à hipótese dos autos o posicionamento expressido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.391.265/RS, que, saliente-se, não detém caráter vinculante por quanto não submetido à sistemática dos recursos repetitivos. Conclui-se, então, que a recorrente é responsável solidária na espécie. Repise-se que referida solidariedade está em conformidade com as normas de regência anteriormente mencionadas, as quais não traduzem qualquer incompatibilidade entre a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência. Por derradeiro, convém citar que, no julgamento de recurso de Apelação Cível nº 0078046-47.2017.8.16.0014, também interposto pela ora agravante em circunstâncias análogas às dos autos, a 3ª Câmara Cível deste Tribunal de Justiça também decidiu no mesmo sentido: 'I - APELAÇÃO CÍVEL. ICMS. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL JULGADA IMPROCEDENTE. SUBSTITUÍDO QUE PASSA A SER RESPONSÁVEL SOLIDARIAMENTE PELO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO. II. - ALEGAÇÃO DE QUE CONFORME O RESP. 931.727, O SUBSTITUÍDO NÃO TEM RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA COM O ESTADO REFERENTE AO ICMS. INCONGRUÊNCIA. III. - JULGAMENTO QUE NÃO AFASTA A POSSIBILIDADE DO ESTADO, POR MEIO DE LEI, DISCIPLINAR ACERCA DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUBSTITUÍDO. ART. 21, IV, 'A' E 'B' DA LEI ESTADUAL Nº 11.580/1996. PRECEDENTE. IV. - RECURSO NÃO PROVIDO" (TJPR - 3ª C.Cível - 0078046-47.2017.8.16.0014 - Londrina - Rel.: Desembargador Jorge de Oliveira Vargas - J. 07.05.2019).

E é este, a propósito, o posicionamento adotado pelas demais Câmaras Cíveis especializadas desta E. Corte em casos semelhantes: 'TRIBUTÁRIO. ICMS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. execução fiscal. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA CDA. INOCORRÊNCIA. REQUISITOS PREVISTOS NOS ARTS. 202 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E 2º DA LEI Nº 6.830/80 RICMS-PR 2012, PREENCHIDOS. ILEGITIMIDADE PASSIVA E AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUÍDO. TESES RECURSAIS QUE NÃO PROCEDEM. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA QUE PREVÊ A POSSIBILIDADE DE RESPONSABILIDADE A TERCEIROS. ART. 124, DO CTN. SOLIDARIEDADE NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECEBIMENTO DE MERCADORIAS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONCORRÊNCIA DIRETA PARA O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. ART. 21, INCISO IV DA LEI ESTADUAL Nº 11.580/96. INAPLICABILIDADE DA ORIENTAÇÃO FIRMADA NO ÂMBITO DO STJ POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 931.727. DECISÃO AGRAVADA MANTIDA. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.' (TJPR - 3ª C.Cível - 0011745-92.2019.8.16.0000 - Londrina - Rel.: Desembargador José Sebastião Fagundes Cunha - J. 07.10.2019). 'TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS COMBUSTÍVEL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO (DISTRIBUIDOR) É O RESPONSÁVEL PELO ADIMPLEMENTO DO ICMS. DEVER DO SUBSTITUÍDO (AUTO POSTO), CONTUDO, EXIGIR, NA ENTREGA DA MERCADORIA, O COMPROVANTE DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO, SOB PENA DE SE CONFIGURAR A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTELIGÊNCIA DO ART.21, INC. IV, ALÍNEA 'D', DA LEI ESTADUAL Nº 11.580/96, COM A REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 15.343/2006. SUBSUNÇÃO DA DISTRIBUIDORA A REGIME DIFERENCIADO NÃO COMPROVADO. SENTENÇA MANTIDA. IMPOSIÇÃO DE HONORÁRIOS RECURSAIS. APELO DESPROVIDO'. (TJPR - 2ª C.Cível - AC - 1719977-0 - Santo Antônio da Platina - Rel.: Juiz Carlos Mauricio Ferreira - Unânime - J. 05.07.2018). "APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS INCIDENTE SOBRE A COMPRA E VENDA DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PREVISÃO NO ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUBSTITUÍDO NOS TERMOS DO ART. 54, § 1º, CUMULADO COM O ART. 55, § 1º, INC. II, TODOS DA LEI ESTADUAL N. 11.580/96. INAPLICABILIDADE DA REGRA PREVISTA NO ART. 21, INC. IV,

ALÍNEA 'D', DA LEI ESTADUAL N. 11.580/96, COM ALTERAÇÃO DADA PELA LEI ESTADUAL N. 15.610/2007. LEI EDITADA APÓS A OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES. IMPOSSIBILIDADE DE EFEITO REPRESTINATÓRIO DA LEI EDITADA POSTERIORMENTE À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ARGUIÇÃO DE QUE O IMPOSTO FOI PAGO QUANDO DA AQUISIÇÃO DOS PRODUTOS. FATO JURÍDICO QUE NÃO POSSUI O CONDÃO DE AFASTAR A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PELO NÃO PAGAMENTO DO IMPOSTO. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO' (TJPR - 1^a C.Cível - AC - 1584180-4 - *Tibagi* - Rel.: Juiz Fernando César Zeni - Por maioria - J. 07.02.2017). 'EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ART. 155, XII, "B", DA CF C/C ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996 E LEI COMPLEMENTAR N° 11.580/1996. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO. ART. 21, IV, "A" E "B", DA LEI 11.580/1996. MULTA SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO INDICADA NO DOCUMENTO FISCAL. POSSIBILIDADE. ART. 55, § 1º, VIII, 'C', DA LEI ESTADUAL N° 11.580. UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL DE ESTABELECIMENTO CUJA INSCRIÇÃO NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES ESTADUAL FOI CANCELADA 'EX OFÍCIO'. MULTA EM 40%. AUSÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. LEGALIDADE. EMBARGANTE QUE NÃO TRAZ ELEMENTOS QUE DEMONSTREM EVENTUAL CUMULAÇÃO DA TAXA SELIC COM JUROS E CORREÇÃO. RECURSO DESPROVIDO.' (TJPR - 1^a C.Cível - AC - 1164344-4 - *Cascavel* - Rel.: Desembargador Carlos Mansur Arida - Unânime - J. 22.04.2014). III – Voto, então, pelo conhecimento e desprovimento do recurso. Ante o exposto, acordam os Desembargadores da 2^a Câmara Cível do TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO PARANÁ, por unanimidade de votos, em julgar CONHECIDO E NÃO-PROVIDO o recurso de Móveis Brasília. O julgamento foi presidido pelo Desembargador José Joaquim Guimarães Da Costa, sem voto, e dele participaram Desembargador Rogério Luis Nielsen Kanayama (relator), Desembargador Antonio Renato Strapasson e Desembargador Eugenio Achille Grandinetti. Curitiba, 28 de agosto de 2020. Rogério Luis Nielsen Kanayama".

Diante do elucidativo e didático voto, cujo teor abraço, concordando e me aliando com as suas conclusões, sobretudo, com a aplicação plena da figura da substituição tributária, rejeito o argumento do contribuinte quanto a tal tema.

Em relação ao argumento de aplicação de alíquota incorreta, frente a modificação ocorrida no exercício, da alíquota do ICMS de 17% para 18%, por força da alteração proporcionada na Lei 7.014/96, em seu artigo 15, inciso I pela Lei 13.461, de 10/12/15, Diário Oficial do Estado de 11/12/15, com efeitos a partir de 10/03/16, esclareço que o levantamento quantitativo foi adotado em um período de um ano, e não sendo possível se determinar com exatidão o momento em que as mercadorias teriam entrado ou saído do estabelecimento sem documentação fiscal, o legislador entendeu de considerá-las como ocorridas ao final do período de levantamento, no caso presente, 31/12/2016.

Desta maneira, há de ser aplicada a alíquota vigente naquela data, ou seja, 18%, não podendo prosperar o argumento defensivo, bem como inexistindo qualquer previsão legal ou normativa de aplicação de alíquota em caráter "proporcional" às omissões apuradas, como postulado pelo contribuinte, o que me leva a desconsiderar o argumento defensivo, entendendo correta a aplicação da alíquota de 18% vigente à época dos fatos geradores.

Tais razões, fazem com que os alegados motivos para a nulidade do lançamento não podem subsistir, fazendo com o Auto de Infração esteja apto a ser apreciado no seu mérito.

Em relação a este, as infrações arroladas na autuação e objeto da contestação resultaram da aplicação de Levantamento Quantitativo Por Espécie de Mercadorias em Exercício Fechado, sendo apurada omissões de entradas (2016), o que resultou na presunção de omissão de saídas de mercadorias prevista no artigo 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, devidamente apontado na infração 01, e os demais daí decorrentes.

Tal procedimento de auditoria de estoques estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontra-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo "conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária".

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí podemos ter três resultados. Se for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Esta é a situação das infrações 01, 02 e 03, respectivamente.

Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica, uma vez que o exame, demanda apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.

Como já firmado, o procedimento fiscal que redundou no lançamento das infrações 01, 02 e 03, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí podemos ter três resultados. Se for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Esta última, é a situação da infração apurada.

A resolução da lide, em tal situação, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, como já dito, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, *RT*, 2^a edição, 2008, página 131) entende que “*O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carregar para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las*”.

O doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, *RT*, 16^a edição, 1991, Página 581) entende que “*O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente*”.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

Conforme já registrado anteriormente, a acusação fiscal se enquadra em uma das presunções previstas no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

(...)

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas”.

Impende registrar que a presunção, é uma das poucas hipóteses no Direito Tributário na qual se inverte a regra do ônus da prova, cabendo ao acusado provar a não realização do ato tido como infracional.

Pertinente, igualmente, observar que os dados numéricos do levantamento efetuado não foram contestados ou enfrentados pela defesa, que se limitou a enfrentar apenas sob o aspecto jurídico o lançamento.

Daí decorre que os dados constantes dos demonstrativos se apresentam como corretos, conforme verificação realizada por este relator, e como tal devem ser tidos, o que deságua na procedência da autuação.

Por outro lado, culpar ou atribuir a responsabilidade pelos valores apontados como omitidos a erros dos caixas de loja, ao digitar os códigos dos produtos ou as quantidades vendidas, carece de lógica, uma vez que os códigos de barra das embalagens são lidos por scanners acoplados ao equipamento emissor da nota fiscal eletrônica de consumidor, e, por outro lado, nenhum cliente se contentaria em pagar dois produtos e apenas receber um deles.

Tais argumentos, repito, primários e inadmissíveis numa rede de farmácias de caráter nacional, com um número expressivo de lojas, demonstraria aos seus acionistas um descontrole total. De igual modo, a legislação, de acordo com o princípio da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou *“jus imperium”*.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *“nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que *“O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”*.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia).

Com a edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, e conceitua, tipifica e determina as regras a serem aplicadas em relação ao ICMS, inexistindo ali, qualquer determinação de se desconsiderar pequenas quantidades ou valores omitidos quando da realização de levantamentos fiscais, e não poderia ser de outra maneira.

Ademais, o agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita a qualquer discricionariedade, senão da Lei, motivo para o não acolhimento do pedido do contribuinte autuado.

Logo, diante da ausência de elementos de provas que pudessem se contrapor a acusação para as infrações 01, 02 e 03 tenho as mesmas como procedentes.

Para a infração 04, diante do argumento de que as MVA aplicadas pelos autuantes não vigiam no período autuado, apesar de se tratar de argumento vago e abrangente, diante de não ter ficado claro se tal desconformidade alegada pela defesa era em relação a todos ou apenas em para alguns produtos, agravado pelo fato da informação fiscal, sucinta, não enfrentar tal questão, merece ser enfrentada.

Assim determina o artigo 289, § 17 do RICMS/12, na redação vigente à época dos fatos geradores (2015, janeiro e fevereiro de 2016) e tomados por base pelos autuantes para sustentar a infração:

“Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.

(...)

§ 17. Os percentuais de lucro nas operações internas para antecipação ou substituição tributária nas operações com mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação são os seguintes, devendo ser efetuado o ajuste deste percentual nas hipóteses de operações interestaduais nos termos do § 14 deste artigo:

I - gêneros alimentícios: 15% (MVA ST original);

II - confecções, perfumarias, artigos de armário, artefatos de tecidos e mercadorias semelhantes: 20% (MVA ST original);

III - tecidos: 20% (MVA ST original);

IV - ferragens, louças, vidros e materiais elétricos: 20% (MVA ST original);

V - eletrodomésticos, móveis, aparelhos eletrônicos e material de informática: 25% (MVA ST original).

VI - jóias, relógios e objetos de arte 30% (MVA ST original);

VII - outras mercadorias 20% (MVA ST original)”.

Os autuantes lançaram a multa correspondente ao não recolhimento tempestivo da parcela de ICMS que deveria ser antecipado quando da entrada das mercadorias no estabelecimento, em operações interestaduais, não se tratando de cobrança de imposto, esclareço.

Analizando a mídia de fl. 27, verifico em relação ao produto “Deo Colônia S. Alfazema 118”, terem os autuantes aplicado o percentual de MVA de 60%, quando deveria ser 20%, conforme previsão da legislação já vista acima, para os meses de janeiro e fevereiro de 2016, o que requer os necessários ajustes.

Pilhas, baterias de pilhas elétricas e similares, de NCM 8506, a substituição tributária vigorou até 31/01/2015, período não abarcado pela fiscalização, devendo ser ajustada a MVA.

Já para sabonete, a NCM 3401 se encontrava na lista de sujeita a substituição tributária prevista até 31/01/2015, período não abrangido pela fiscalização, nos itens 25.3 “*sabões em barras, pedaços ou figuras moldados -3401.19*” e 25.4 para “*sabões ou detergentes em pó, flocos, palhetas, grânulos ou outras formas semelhantes*”, o que não é o caso, para 2015, o que implica em mudança no percentual de 60% para 20%, em cumprimento a regra normativa acima enunciada.

Foram constatados lançamentos para produtos como “lenços umedecidos” com mesma NCM 3401, que não se encontravam na lista daqueles sujeitos a substituição tributária, o que também fez com que a MVA fosse ajustada.

Mesma situação no ano de 2015, para as NCM 1901, 9019 e 8214, que, apesar de terem previsão no Anexo 1 ao RICMS/12 para substituição tributária, são de produtos diversos, pois não se enquadram como mistura para farinha de trigo e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas, banheiras de hidromassagem, nem apontador de lápis, respectivamente, o que, de igual modo, incorreu em alteração do demonstrativo, elaborado pelos autuantes, com mais de treze mil (13.000) lançamentos.

A NCM 3303, por exemplo, que no ano de 2016, no período autuado, passou a ser submetida à substituição tributária, pela inserção das mesmas no Anexo 1 ao RICMS/12, (itens 19.1 e 19.2, na sessão dedicada a vendas pelo sistema “porta a porta”), razão de deverem as MVA aplicadas ser alteradas, pois esta atividade não é exercida pela autuada. Mesma situação para as mercadorias de

NCM 3305, (itens 19.11, 19.12, 19.13 e 19.14), devendo ser alterados os percentuais de MVA lançados, o mesmo ocorrendo com as NCM 3304, 3401 (itens 19.20, 19.21, 19.22 e 19.23).

Ainda que a título exemplificativo, menciono terem sido alterados os valores de MVA no ano de 2015, para os produtos de NCM 0402, 0409, 0410, 0813, 0910, 1211, 1901, 2007, 3301, 3304, 3305, 3401, 3503, 3808, 3822, 4818, 6115, 6117, 6406, 6505, 6704, 6806, 8203, 8213, 8506, 8509, 9004, 9019, 9025, 9615, 9616, dentre outros, sendo estes os mais significativos.

Estes são apenas alguns exemplos, dos vários verificados, e tendo em vista o fato de estarem os demonstrativos em formato excel, bem como a omissão dos autuantes em enfrentar a questão quanto da informação fiscal, o que vem se constituindo em rotina na fiscalização, ao argumento de não terem entendido a tese defensiva, atitude contrária àquela prevista no artigo 127, § 7º do RPAF/99, e tendo em vista o princípio da celeridade processual, faço os devidos ajustes no levantamento, considerando o percentual estabelecido na legislação para todos os produtos, diante do portfólio daqueles comercializados pela empresa autuada, motivo pelo qual a infração 04 é parcialmente subsistente, em R\$42.748,77, conforme demonstrativo abaixo, elaborado a partir dos ajustes realizados naquele inserido na mídia de fl. 27:

Setembro R\$ 16.172,95

Outubro R\$ 7.807,96

Novembro R\$ 4.983,29

Dezembro R\$ 6.195,36

2016

Janeiro R\$ 3.939,04

Fevereiro R\$ 3.650,17

Quanto ao pedido de cancelamento da multa formulada pela defesa, lembro não ser da competência deste órgão, pelo fato de que após a promulgação da Lei 12.605/12, vigente a partir de 15/12/2012, a dispensa ou redução de multa por descumprimento de obrigação principal contida no artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 foi revogada, ao passo que a Lei 14.183, de 12/12/19, publicada no Diário Oficial do Estado de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19, revogou o § 7º do artigo 42 da Lei 7.014/96, o qual continha a possibilidade de redução ou dispensa se multa por descumprimento de obrigação acessória.

Desta maneira, resta prejudicado o pleito do sujeito passivo, por impossibilidade de atendimento, conforme visto acima.

Frente aos expostos argumentos, tenho o lançamento como parcialmente procedente em R\$, na forma do demonstrativo abaixo:

Infracão 01 R\$ 5.604,56 Procedente

Infracão 02 R\$ 2.516,67 Procedente

Infracão 03 R\$ 195,07 Procedente

Infracão 04 R\$42.748,77 Parcialmente Procedente

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279757.0011/20-3 lavrado contra **DROGARIA SÃO PAULO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$8.121,23**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.516,67 e 100% sobre R\$5.604,56, previstas no artigo 42, incisos II, alínea “d” e III da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa com a multa de, bem como multa de 60% no montante de **R\$42.943,84**, previstas art. 42, II.

“d”, § 1º do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de novembro de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR