

**A. I. Nº** - 274068.0015/20-0  
**AUTUADO** - MAKRO ATACADISTA S.A.  
**AUTUANTE** - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 07/12/2021

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0177-03/21-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. CONVÊNIOS E PROTOCOLOS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. A acusação fiscal perfeitamente caracterizada. As arguições defensivas lograram reduzir a exigência fiscal. Indeferida a diligência. Afastada a nulidade. Infração subsistente em parte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração objeto deste relatório, foi lavrado em 15/06/2020, e se refere à cobrança de ICMS no valor de R\$435.709,32, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01 - 02.14.04 – Deixou, o adquirente, de recolher o ICMS devido por Responsabilidade Solidária, nas entradas decorrentes de operações ou prestações interestaduais, junto a contribuinte substituto, por força de Convênio ou Protocolo, nas hipóteses regulamentares. Referente ao período de janeiro a dezembro de 2016.

A base de cálculo das mercadorias constantes no Protocolo ICMS 50/05 está de acordo com a Cláusula Segunda do Protocolo ICMS 50/05.

Constata-se que tempestivamente a Autuada apresentou impugnação ao lançamento através dos documentos constantes às fls. 37 a 52, quando apresentou o arrazoadado de defesa relatado a seguir.

A defesa inicia a peça discorrendo sobre a sua tempestividade, descreve os fatos e as infrações imputadas e aponta como motivo da improcedência da exigência quanto à infração 01 por se tratar, em grande parte, de mercadorias recebidas por transferência.

Prosseguindo, sob os tópicos “III – DAS PRELIMINARES DE NULIDAD”(sic), “III.1 - DA NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL E PRECARIIDADE DO TRABALHO FISCAL – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA” e “III.2 - DO MÉRITO: INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO”, inicialmente reiterou que o a acusação fiscal “faz referência à suposta falta de pagamento de imposto, na qualidade de responsável tributário, relativo à entrada de mercadorias decorrentes de supostas operações de substituição tributária.”

Ponderou entretanto, afirmando que a D. Fiscalização não se atentou para o fato de que grande parte das notas fiscais relacionadas no demonstrativo referem-se à transferência de mercadorias entre estabelecimentos, principalmente aos centros de distribuição.

Disse que sua assertiva pode ser facilmente constatada através mera análise das próprias Guias Nacionais de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRES), tendo em vista que os Centros de Distribuição localizados em São Paulo e Pernambuco remetiam as mercadorias com o ICMS/ST devidamente recolhido. Por isso defende que a suposta falta de pagamento do imposto na qualidade de responsável tributário por substituição, de maneira alguma se aplicaria ao presente caso concreto. Porque, considera que tratando as notas fiscais de transferência de mercadorias entre estabelecimentos, não haveria que se falar em exigência de imposto.

Disse ser dever do Fisco comprovar irregularidades encontradas em seu procedimento fiscal, porém deve explicar os motivos que respaldam a conclusão pela incorreta classificação fiscal, a

fim de viabilizar, minimamente, que o contribuinte possa constatar a interpretação e/ou confrontar as premissas. Contudo, asseverou que a forma de “prova” trazida pelo fiscal confronta o que determina o artigo 142 do CTN, o qual traz a imprescindibilidade da observância dos requisitos essenciais ao lançamento.

Sendo assim, asseverou que além do direito da ampla defesa, da segurança jurídica e da motivação/fundamentação, requisitos indispensáveis do ato administrativo, também devem ser obrigatoriamente cumpridos pela Administração Pública a descrição dos fatos e indicação do dispositivos, bem como outras informações consideradas úteis para esclarecimento da ação fiscal, tal como determina expressamente o artigo 39 do Decreto nº 7.629/1999.

Trouxe doutrinas, das quais inferiu que é dever da autoridade apresentar todos os documentos e dados que comprovem sua constatação e levem o sujeito passivo à mesma conclusão que a autoridade administrativa, assim ele poderá entender o motivo que levou à lavratura para que possa se explicar e exercer seu direito de defesa.

Rematou que caso a Autoridade Fiscal não cumpra os requisitos previstos na legislação de regência (incluindo a motivação/fundamentação do ato administrativo), a declaração de nulidade e o consequente cancelamento das autuações fiscais são medidas que se impõem, a teor do que dispõe o artigo 18 do RPAF. Trouxe doutrinas e jurisprudências.

Asseverou que na medida em que a acusação fiscal se pautou em exigência do imposto, o auto de infração deveria indicar, ao menos, apenas as corretas notas fiscais que trata de saída de mercadorias, com as respectivas explicações exigidas pela legislação.

Salientou que a jurisprudência do E. CONSEF é pacífica em reconhecer a insubsistência fiscal do lançamento, quando não há elementos suficientes para determinar a infração e apurar por método em conformidade com a lei, conforme disse se depreende das ementas que transcreveu.

Acrescentou que pela leitura dos aludidos trechos, é possível perceber que não basta uma mera presunção para considerar que houve operação de circulação de mercadorias, sobretudo para imputar acusação de que não houve pagamento de imposto supostamente devido.

Ressaltou que no presente caso, é inegável que houve transferência de mercadorias entre estabelecimento, porquanto o erro acusação não pode servir de fundamento para o AIIM em discussão e, muito menos, para legitimar a suposta infração atribuída à Impugnante.

Alegou também que, por estar incorreta a capitulação da infração implicou, ainda, incorreção na capitulação da penalidade imposta no relevante percentual equivalente a 60% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. Concluindo ter ficado evidente que o lançamento deve ser declarado nulo.

Passando ao tópico “III.2 – DO MÉRITO: INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO”, disse que a Autuante não cuidou de confirmar a efetiva realização das operações para fins de considerar devido o pagamento do imposto ou não.

Asseverou que se tivesse se incumbido de tal ônus, certamente a conclusão da Autuante seria pela desnecessidade de realizar o pagamento do imposto na qualidade de sujeito passivo por substituição, uma vez que, como já demonstrado, as notas fiscais se referem à transferência de mercadorias entre estabelecimento, e que houve o recolhimento do ICMS/ST, ao tempo que afirmou que a Impugnante adianta que está levantando a documentação pertinente para comprovar o alegando. Haja vista asseverar que, em se tratando de transferência de mercadorias entre estabelecimentos, seria certo que não há que se falar em hipótese de incidência do ICMS. Reproduziu a Súmula 166 do STJ e ementa do julgado do TJ/BA, no Processo nº 0559123-92.2016.8.05.0001.

Rematou ser incontroversa a impossibilidade de exigir o recolhimento de ICMS na transferência de mercadorias realizadas entre os estabelecimentos da mesma empresa.

Salientou que de acordo com o artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996, o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, que o artigo 1º, inciso I, da Lei nº 7.014/96,

dispõe que o ICMS tem como fato gerador a realização de operações relativas à circulação de mercadorias.

De modo que concluiu que *“no presente caso, tendo em vista que, de fato, as operações não foram realizadas, não há motivos para exigir da Impugnante o pagamento do respectivo imposto, pois não há que se falar em circular de mercadoria.”*

Dessa forma, entendeu a defesa ter restado demonstrada a insubsistência do auto de infração. Caso assim não se entenda, a Impugnante pugna pela conversão do julgamento em diligência para fins de confirmação, em respeito ao princípio da verdade material.

Passando ao tópico *“IV - DA ABUSIVIDADE DA MULTA IMPOSTA”*, asseverou se tratar de abusividade a aplicação de penalidade de 60% do valor do imposto apurado em cada operação.

Afirmou que a penalidade imposta, nos termos do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, pressupõe ausência de recolhimento tempestivo do ICMS por responsabilidade tributária na qualidade de sujeito por substituição tributária que, como já demonstrado, referem-se às operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos, cujo ICMS/ST foi integralmente recolhido por meio de GNRE.

Acrescentou também que a referida multa é absolutamente desproporcional, caracterizando verdadeiro confisco, na medida em que equivale à mais da metade do valor do imposto exigido que, como já demonstrado, é indevido e foi devidamente recolhido. A esse respeito, evocou o art. 150, IV, da CF/88 que determina que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

Lembrou que o art. 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. E por esse motivo, defende que o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumentos de arrecadação disfarçados. Afirmou que a sanção deve ser apenas o meio de que se vale o Fisco para desestimular o comportamento ilícito, o qual sequer ocorreu no caso em tela.

Nesse sentido, pontuou que o E. STF, após definir em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade que são abusivas as multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI nº 1.075-MG), tem reiteradamente aplicado esse entendimento em inúmeros julgados mais recentes, de ambas as suas Turmas.

Destaca que o patamar de 100% é um limite máximo, o que não implica que a redução do percentual da multa imposta deva, necessariamente, ser fixado nesse percentual.

Acrescentou que seguindo essa orientação, mais recentemente, firmou-se entendimento de que resta concretizado o intuito confiscatório de multa aplicada em alíquota acima de 30% do valor do imposto não recolhido, reproduziu excerto de julgado em processo do STF.

Rematou que a aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias é medida que se impõe e justifica-se pela necessidade de observância aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

No tópico *“V - DOS PEDIDOS”* a Impugnante requer a anulação do Auto de Infração sub judice, por não estar a acusação devidamente fundamentada e instruída com as provas necessárias à demonstração da infração.

No mérito, requer o cancelamento do crédito tributário exigido no presente auto de infração, uma vez que restará comprovado que se trata de mercadorias relacionadas à transferência entre estabelecimentos da mesma empresa. Ainda, caso necessário, pugna-se pela conversão do julgamento em diligência para fins de confirmação.

E alternativamente requer que a multa aplicada seja afastada ou ao menos reduzida, haja vista a manifesta desconexão da realidade fática com os fatos descritos na presente autuação, bem como a desproporcionalidade e a patente irrazoabilidade em relação à infração supostamente cometida.

Por fim, protesta também pela realização de sustentação oral quando do julgamento da presente

defesa pela Junta De Julgamento Fiscal Do Conselho Da Fazenda Do Estado Da Bahia.

A Autuante apresentou a sua informação fiscal às fls. 83 a 87. Disse que a Impugnante alega que grande parte das notas fiscais relacionadas no demonstrativo referem-se à transferência de mercadorias entre estabelecimentos, principalmente dos centros de distribuição, localizados em São Paulo e Pernambuco. Estes estabelecimentos remetiam as mercadorias com o ICMS/ST devidamente recolhido através de GNRE's.

Afirmou que a alegação não prospera, pois nos demonstrativos 2 a 4 constam o campo ICMS ST NF- e ENTRADA, cujo valor foi considerado para abater o cálculo do ICMS-ST a recolher.

Salientou também não prosperar a alegação de que as notas fiscais tratam de transferência de mercadorias entre estabelecimentos, não havendo por isso que se falar em exigência de imposto.

Explicou que este argumento não prospera, já que, segundo a impugnante, se não existe a exigência de imposto na saída em transferência, também não existiria o direito ao crédito a ser abatido no cálculo da substituição tributária o que elevaria o valor a ser reclamado. Pontuou que o fato gerador da antecipação tributária existe independente do emitente interestadual ser ou não estabelecimento da mesma titularidade.

Rebatendo a alegação de que a fiscalização formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência de tributo, além do fato de que a infração descrita nas peças infracionais não foi precisa, por ter se limitando a indicar sinteticamente o suposto recolhimento a menor de ICMS. Tendo citado a defesa de que o lançamento é genérico e não menciona ou indica as operações que ensejaram as irregularidades, o que teria prejudicado seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Asseverou a Autuante que nas folhas 1 a 2 constam a descrição da infração, inclusive com informação complementar, de forma clara e completa com o devido enquadramento e tipificação da multa aplicada, atendendo o que determina o art. 18 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Disse também que os anexos foram entregues ao contribuinte conforme folhas 74 a 78 (cópias anexadas pela própria defendente) e arquivos conformes folhas 12 e 13. Que as planilhas são claras e objetivas, descrevendo as operações com seus respectivos dados.

Pontuou que as planilhas contêm todas as informações das operações como data, número do documento, código do produto, descrição do produto, preço, alíquota e todas as informações necessárias para a demonstração da infração.

Afirmou que constam no auto os documentos e provas necessárias, a escrita fiscal e notas fiscais constantes no arquivo magnético, folhas 12. E que os valores reclamados na autuação se basearam nas notas fiscais eletrônicas e na Escrituração Fiscal Digital - EFD, documento gerado pela própria autuada. Em momento algum a impugnante questionou as informações da EFD.

Rematou que o auto de infração seguiu o que estabelece os arts. 129, § 1º, III COTEB, Lei no 3.956/81, art. 142 do CTN e art. 5º, LV, da CF/88.

Passando a abordar sobre o tópico “2 - *INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO*” rebateu a alegação de que não é devido o pagamento do imposto na qualidade de sujeito passivo por substituição, uma vez que as notas fiscais referem-se à transferência de mercadorias entre estabelecimento. Apontando como base legal que a Súmula 166 do STJ determinou que não se constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de uma para ou estabelecimento do mesmo contribuinte, dizendo que a Súmula 166 de agosto de 1996 do STJ, não pode ser aplicada. Pois esta Súmula 166 é de agosto de 1996 do STJ e portanto é anterior a Lei Complementar 87 de setembro de 1996.

E sendo assim, a LC 87 /96 superou a Súmula 166/96 estabelecendo que cabe o ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, pois previu expressamente no seu art. 12, I que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, e que, inclusive no art. 13, § 4º, estabelece a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular.

Quanto a alegação de que houve o recolhimento do ICMS/ST e que estaria levantando a documentação pertinente para comprovar, pontuou que de acordo com o § 1º, do art. 123, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deve ser alegada de uma só vez.

Disse ainda que o inciso IV do artigo 8 e art. 143 do RPAF/99, determinam que as petições devem conter os meios de prova com que o interessado pretenda demonstrar a veracidade das suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal.

Salientou que se há alguma prova a ser apresentada, certamente é proveniente de documentos que o próprio sujeito passivo possui e, assim sendo, é dele o ônus de trazê-los aos autos.

Ao tratar do tópico “4 - A ABUSIVIDADE DA MULTA APLICADA”, repisou que a impugnante solicitou o afastamento das multas aplicadas, por considerar que não há motivos para a manutenção da obrigação principal.

Disse que o requerimento da defendente não procede, já que os demonstrativos comprovam a infração, logo a obrigação principal persiste e não tem justificativa para o cancelamento das multas.

Quanto ao pedido alternativo de que caso a multa não fosse afastada ao menos seja reduzida, pois considera a multa de 60% desproporcional, importando em confisco, explicou que não cabe, no âmbito de suas atribuições, a discussão sobre entendimento constitucional, posto que deve obediência ao RICMS/BA, por responsabilidade funcional.

Acrescentou que a possibilidade de dispensa, ou redução, de imposição de penalidade que se encontrava prevista no § 7º, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, foi revogado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19 e mesmo assim se referia as multas por descumprimento de obrigações acessórias e exigia do sujeito passivo a comprovação de que não houvesse implicado falta de recolhimento do ICMS, o que não foi comprovado pelo impugnante, além de se tratar de multa do descumprimento de obrigação principal. Por estes motivos afirmou que a multa deve ser mantida.

Por tudo quanto expôs, rematou pela manutenção da ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário apurado nas infrações, visando salvaguardar os interesses públicos, esperando dos membros deste Egrégio Colégio um julgamento exemplar pela procedência do presente auto.

Em relação ao pleito pela a realização de diligência, afirmou não se fazer necessária a diligência, pois constam no respectivo PAF todos os elementos necessários para conclusão da procedência das infrações.

Às fls. 93 consta mais um pronunciamento da defesa em que afirmou que a fim de comprovar as alegações já apresentadas em Impugnação, veio apresentar em anexo relação dos Documentos Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) com a comprovação do respectivo ICMS-ST devidamente recolhido via Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), referente às Notas Fiscais 8779, 8867, 8955, 9480, 9563, 9759, 25459, 27753, 28924 e 33042 (Doc. 01), que disse demonstram a precariedade da autuação baseada na suposta ausência de recolhimento do imposto, com fundamento no princípio da verdade material. E à fl. 95 consta CD com cópias dos documentos referidos acima.

O processo foi a julgamento no dia 31/05/2021 tendo sido deliberado por diligência. Presente na sessão apenas como ouvinte o adv. Dr. Otávio de Abreu Caiafa - OAB SP 400.056.

À fl. 100 consta diligência deliberada pela 2ª JF com o seguinte teor:

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**REMESSA DOS AUTOS À REPARTIÇÃO FISCAL DE ORIGEM**

*Considerando que na assentada para julgamento ocorrida no dia 31/05/2021, verificou-se que a nova manifestação da defesa constante dos autos, à fl. 93, acompanhado de anexo contendo*

arquivos em PDF à fl. 95, não foram objeto de apreciação pela Autuante;

*Considerando que a referida missiva da defesa aponta para relatório constante em arquivo PDF, com indicações de documentos que poderiam comprovar o recolhimento do ICMS objeto da autuação pela empresa remetente através de GNREs;*

*Decidiu o colegiado desta 2ª JF pela remessa dos autos à repartição fiscal de origem para que a Autuante faça o devido pronunciamento acerca das arguições apontadas na referida peça defensiva ao bem da ampla defesa e da busca pela verdade material, devendo em seguida:*

- 1. Dar ciência à Autuada do resultado desta diligência e consequente informação fiscal, devendo ser procedida a concomitante reabertura do prazo de 10 (dez) dias para que a defesa, querendo, possa se pronunciar, bem como, após o pronunciamento da defesa, apresentar nova informação fiscal se for o caso.*
- 2. Cumprida a diligência deve os autos retornarem ao CONSEF para julgamento.*

Às fls. 105 e 106 consta mais um pronunciamento da Autuante. Disse que a impugnante apresentou intempestivamente GNRE que segundo a defendente elide a ação fiscal.

Especificou que foram apresentadas GNRE para as notas fiscais 8.779, 8.780, 8.781, 8.867, 8.955, 9.480, 9.759, 25.459, 27.753, 28.924, 33.037 e 33.042. E que as NFs-e 8.781 e 33.037, não constam dos anexos originais.

Acentuou que a SEFAZ não disponibiliza relatórios da GNRE com dados das notas e da inscrição do contribuinte. Que os campos dados do Destinatário da GNRE encontram-se em branco e as respectivas notas fiscais não contêm o destaque do ICMS-ST.

Afirmou que a atualização do valor da infração se deve ao fato da defendente não ter executado devidamente os procedimentos nas operações com mercadorias sujeitas a ST, ao não incluir as informações devidas nos documentos fiscais e falta de relatório por parte da SEFAZ.

Asseverou que a autenticidade das GNREs apresentadas, foram verificadas através do SIGAT e que os relatórios seguem em anexo.

Rematou que as notas fiscais devidas foram excluídas nos Anexos 6 e 7 e os respectivos valores transferidos para Anexo 5.

Por tudo quanto aqui expos, disse manter a ação fiscal e pede pela procedência parcial do presente auto.

A defesa se pronuncia às fls. 191 a 198. E se manifestando quanto às conclusões trazidas pela Autuante com relação aos documentos e comprovantes já apresentados, salientou que as ponderações e conclusões feitas não são muito claras, pois, apesar de os comprovantes apresentados, a Autuante apenas aduz que:

*“Foram apresentadas GNRE para as notas fiscais 8.779, 8.780, 8.781, 8.867, 8.955, 9.480, 9.759, 25.459, 27.753, 28.924, 33.037 e 33.042. A NF-e 8.781 e 33.037 não constam dos anexos originais. A SEFAZ não disponibiliza relatórios da GNRE com dados das notas e da inscrição do contribuinte. Os campos Dados do Destinatário da GNRE encontram-se em branco. As respectivas notas fiscais não têm o destaque do ICMS-ST. A atualização do valor da infração deve-se ao fato da defendente não ter executado devidamente os procedimentos nas operações com mercadorias sujeitas a ST, ao não incluir as informações devidas nos documentos fiscais e falta de relatório por parte da SEFAZ.”*

Com relação à alegação de que os campos destinatários não foram preenchidos nas notas fiscais, disse que devidamente analisada as referidas notas apresentadas, verifica-se que as transferências ocorreram entre estabelecimentos da própria Impugnante, não havendo que se falar em incidência do ICMS, posto que só há a incidência quando houver efetiva operação de circulação de mercadorias.

Além disso, disse ter sido atestado pela própria Autuante que a Impugnante recolheu efetivamente o ICMS/ST, devido por antecipação na condição de responsável solidária.

Pontuou não ser de fácil inteligência a afirmação da Autuante de que “a atualização do valor da

*infração deve-se ao fato da defendente não ter executado devidamente os procedimentos nas operações com mercadorias sujeitas a ST*", pois não afirma que não está nítido quais valores foram acrescidos ou atualizados.

Explicou que, em se tratando de pagamento, não deveria haver qualquer acréscimo, mas sim, exclusão dos valores. Sem falar na grave violação ao art. 142 e ao 146 do CTN, pois trata-se nitidamente de alteração do critério jurídico, sem qualquer fundamentação legal.

Asseverou que tal fato é evidente e foi confirmado pela própria Autuante, que concluiu: *"ao não incluir as informações devidas nos documentos fiscais e falta de relatório por parte da SEFAZ"*.

Indagou: *"Trata-se, portanto, de imposição de penalidade por eventual descumprimento de obrigação acessória?"* Afirmou não ser possível concluir da simples leitura da informação fiscal.

Disse não ser crível que a fiscalização faça alterações nos lançamentos tributários por meio de informações fiscais, sem: (i) indicar a disposição legal; (ii) apresentar os valores eventualmente devidos pelo Contribuinte; e (iii) sem qualquer fundamentação que facilite a compreensão do que se está sendo exigido.

E tampouco se falar em dolo do contribuinte na suposta omissão desses fatos, somente agora impostos, para se embasar a suposta alteração ou inclusão de infrações na exigência fiscal. Isso porque, como demonstrado e atestado, a Impugnante ofereceu suas operações à tributação: *"A autenticidade das GNRE apresentadas foram verificadas através do SIGAT e os relatórios seguem em anexo"*. E pontuou se tratar de nítida violação ao contraditório e cerceamento do direito de defesa, haja vista que não há como sequer compreender a lógica da autuação. Considerou que a Impugnante sequer tem conhecimento se houve aumento nos valores exigidos pela fiscalização, considerando a afirmação genérica de que houve *"atualização do valor da infração (...) ao não incluir as informações devidas nos documentos fiscais"*.

Além disso, considera haver uma arbitrariedade do Fisco principalmente em não apreciar os comprovantes de pagamento já apresentados, pois, conforme aduz o Código Tributário Nacional em seu art. 156, I, o pagamento é hipótese de extinção do crédito tributário, sendo certo que tais documentos deveriam ser considerados para a redução da suposta infração cometida pela Impugnante, sob pena de afronta ao princípio da verdade material.

Explicou que o Contribuinte não possui como controlar os sistemas de informação detidos pela Secretaria, dispondo somente dos comprovantes e documentos fiscais e contábeis de sua obrigação que podem ser acessados pela Fiscalização (tal como ocorre em diversas autuações, tais como a presente).

Reiterou que os comprovantes apresentados pelo contribuinte são a prova inequívoca de que o mesmo cumpriu com sua obrigação tributária de efetuar o pagamento do imposto, não havendo outro meio de fazê-lo senão este.

Acrescentou que qualquer outra exigência nessa prova, trata-se de prova negativa a qual é impossível de se produzir, sendo denominada no direito como prova diabólica. Neste ponto, evidente a arbitrariedade da fiscalização em desconsiderar tais documentos e provas, bem como a violação ao princípio da verdade material.

Disse ser mais grave ainda, ocorrer alteração de critério jurídico para impor outras supostas infrações que sequer foram fundamentadas ou com apontamento dos devidos dispositivos legais.

Indagou: *"Ora, como a defendente irá se manifestar se tampouco a fiscalização consegue identificar as supostas infrações então cometidas?"*

Ponderou que, caso a Fiscalização entenda pela autuação da Impugnante por eventual descumprimento de obrigação acessória, a mesma deveria ter feito em lançamento competente para tanto, respeitando os prazos decadenciais e prescricionais, oferecendo, ainda, oportunidade para que o contribuinte exerça o seu pleno direito à defesa, devido processo e contraditório, sob pena de nulidade.

Pontuou que no presente, discute-se a suposta ausência de pagamento do ICMS/ST por antecipação



Endereço: RODOVIA DOM GABRIEL PAULINO BUENO COUTO KM 83 PINHAL	19/07/2016	
Município: CABREUVA	Nº Documento de Origem 27753	
CEP: 13315000	Período de Referência 07/2016	Parcela
Dados do Destinatário		
CPF/CNPJ/Ins. Est.:	Valor Principal R\$ 3.393,05	
Município:	Atualização Monetária R\$ 0,00	
Reservado à Fiscalização		
Convênio/Protocolo: 1	Juros R\$ 0,00	
Produto: Comércio Outros não especificados	Multa R\$ 0,00	
Total a Recolher R\$ 3.393,05		
Informações Complementares: O pagamento poderá ser efetuado em qualquer banco da rede arrecadadora. Após a data de validade deverá ser emitida outra guia. Emitido via: Internet.		
Documento Válido para pagamento até 19/07/2016		
85800000033 0 93050294162 5 01010000001 8 60382402200 1		
1ª via - Banco		

Convênio/Protocolo: 1	Atualização Monetária R\$ 0,00	
Produto: Comércio Outros não especificados	Juros R\$ 0,00	
Informações Complementares: O pagamento poderá ser efetuado em qualquer banco da rede arrecadadora. Após a data de validade deverá ser emitida outra guia. Emitido via: Internet.		
Multa R\$ 0,00		
Total a Recolher R\$ 3.393,05		
Documento Válido para pagamento até 19/07/2016		
85800000033 0 93050294162 5 01010000001 8 60382402200 1		
1ª via - Banco		

na condição de responsável solidária e nunca foi sequer citado qualquer suposto descumprimento de obrigação acessória.

Disse ser de suma surpresa para a Impugnante a alegação da fiscalização! Até porque, repetiu: *da leitura da informação fiscal, não é possível concluir que os valores devidamente pagos foram excluídos ou acrescidos à exigência.*

Asseverou que caso entenda pelo acréscimo de supostas infrações e valores, a mesma deve fazê-lo pelos instrumentos competentes, e não por meio de informação fiscal.

Reitera que permanece à disposição da Fiscalização para atender e esclarecer o que for necessário, bem como apresentar os documentos que estiverem ao seu alcance.

Desta feita, reforça os argumentos defensivos trazidos em sua Defesa Administrativa, tanto pela improcedência do Auto de Infração em razão de suas evidentes nulidades quanto em relação ao mérito, ante ao cumprimento de suas obrigações, e pugna novamente pelo afastamento das multas impostas, haja vista o caráter confiscatório dessas imposições legais, que superam o patamar de 50% estabelecido pela Corte Suprema.

Requer, por fim, que as intimações e demais comunicações referentes ao feito sejam feitas exclusivamente em nome do sujeito passivo, via DT-e, conforme determina o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal em seu art. 108, §2º.

A Autuante voltou a se pronunciar às fls. 204 a 207.

Com relação à alegação de que os campos destinatários não foram preenchidos nas notas fiscais, e que quando devidamente analisada as referidas notas apresentadas, como devidamente argumentado em sua impugnação, as transferências ocorreram entre estabelecimentos da própria Impugnante.

Afirmou que existe um equívoco por parte da recorrente, pois em nenhum momento a fiscalização citou que os campos destinatários não foram preenchidos nas notas fiscais. E afirmou que na segunda informação, folhas 105, a fiscalização citou que os Dados do Destinatário da GNRE encontram-se em branco. A defendente confundiu nota fiscal com GNRE. Vide imagem abaixo.

Pontuou que, de acordo com a defendente não há que se falar em incidência do ICMS, pois só há incidência quando houver efetiva operação de circulação de mercadorias.

Disse que a alegação não procede, porque conforme mencionado na primeira informação fiscal, folhas 85, a Súmula 166 de agosto de 1996 do STJ que estabelece que não é fato gerador do ICMS a transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, não pode ser aplicada.



Afirmou que à Súmula 166 de agosto de 1996 do STJ é anterior a Lei Complementar 87 de setembro de 1996, sendo assim, a LC 87/96 superou a Súmula 166/96 e cabe o ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, pois existe previsão expressa na LC 87/96, que no seu art. 12, I considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, inclusive o art. 13, §4º estabelece a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular.

Salientou que, segundo a recorrente, foi atestado pela Autuante que a Impugnante recolheu efetivamente o ICMS/ST, devido por antecipação na condição de responsável solidária. Asseverou que a citação não condiz com a realidade, pois os demonstrativos provam que o recolhimento do ICMS/ST por solidariedade foi a menos.

Quanto à alegação de que a fiscalização cita: *"a atualização do valor da infração deve-se ao fato da defendente não ter executado devidamente procedimentos nas operações com mercadorias sujeitas a ST"*, pois não está nítido quais valores foram acrescidos ou atualizados. Disse não prosperar, pois os demonstrativos 5 a 7, entregues em CD conforme folhas 187, têm os valores corrigidos, referente as GNRE apresentadas.

Apontou que nas folhas 106, da segunda informação fiscal consta a informação de que as notas fiscais devidas foram excluídas nos Anexos 6 e 7 e os respectivos valores transferidos para o Anexo 5. Comparando o anexo 1 com o anexo 5 é possível notar que no mês de julho houve redução de R\$13.894,17 para R\$4.441,70 e no mês agosto houve redução de R\$ 42.010,63 para R\$ 40.259,46.

Afirmou que a defendente comenta que em se tratando de pagamento, não deveria haver qualquer acréscimo, mas sim, exclusão dos valores. Sem falar na grave violação ao art. 142 e ao 146 do CTN, pois trata-se nitidamente de alteração do critério jurídico, sem qualquer fundamentação legal.

Salientou que a recorrente comete um equívoco, pois como disse ter demonstrado acima, não houve aumento do valor reclamado e sim redução. Disse ainda que de acordo com o inciso III, do art. 145, do CTN o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude de iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149, que por sua vez no inciso I, determina que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando a lei assim o determine.

Ressaltou que segundo o COTEB, Lei nº 3.956/81, art. 129, § 4º as eventuais incorreções ou omissões do auto de infração não acarretam nulidade, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e supridas pela autoridade competente, reabrindo-se o prazo de defesa.

Disse ter sido o que exatamente ocorreu. Que a impugnante foi cientificada, conforme folhas 187 e o prazo de defesa reaberto. Tendo a recorrente apresentado a terceira manifestação defensiva.

Afirmou que a recorrente cita que foi confirmado pela própria Autuante que: *"ao não incluir as informações devidas nos documentos fiscais e falta de relatório por parte da SEFAZ"*.

Afirmou que a fiscalização pode suprir a falta de relatório com a documentação apresentada na segunda manifestação defensiva. E que desta forma não houve prejuízo a verdade material.

Afirmou que a impugnante alegou que a fiscalização não pode fazer alterações nos lançamentos tributários por meio de informações fiscais, sem (i) indicar a disposição legal; (ii) apresentar os valores eventualmente devidos pelo Contribuinte; e (iii) sem qualquer fundamentação que facilite a compreensão que se está sendo exigido, permitindo o efetivo exercício da ampla defesa, devido processo legal e contraditório.

Disse que a alegação não procede, pois o lançamento fiscal obedeceu ao que estabelece o art. 18 do RPAF, Decreto nº 7.629/99.

Quanto a alegação de que a Impugnante ofereceu suas operações à tributação, disse que *"A autenticidade das GNRE apresentadas foi verificada através do SIGAT e os relatórios seguem em anexo."*

Afirmou que a fiscalização tem por obrigação e zelo verificar a autenticidade do crédito tributário. Por este motivo fez a verificação através do SIGAT. Pontuou que todas as GNREs foram validadas, e por isso não houve prejuízo para a autuada. Asseverou que apesar de todos os documentos apresentados terem sido considerados, ainda persiste o recolhimento a menor.

Salientou que não houve cerceamento ao direito de defesa, e que as informações fiscais foram cientificadas ao contribuinte e a fiscalização agiu de acordo com a legislação.

Pontuou que nos pontos 22 a 28, folhas 196 e 198 a impugnante faz comentários de fatos inexistentes. E que os esclarecimentos acima são suficientes para contestar os referidos comentários.

Por tudo quanto exposto reiterou pela manutenção da ação fiscal e pediu pela procedência parcial do presente auto.

É o relatório.

## VOTO

Este Processo Administrativo Fiscal, tem por peça vestibular o lançamento de crédito tributário para exigência de ICMS, em função da suposta apuração de que a Impugnante deixou de recolher o ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO, devido por Responsabilidade Solidária, nas entradas decorrentes de operações ou prestações interestaduais, junto a contribuinte substituto que inadimpliu com esta obrigação.

Cabe preliminarmente examinar as arguições de nulidade ofertadas pela defesa. De maneira que passo a enfrentar as arguições de nulidade, sob o tópico da peça contestatória “III – DAS PRELIMINARES DE NULIDAD”(sic), “III.1 - DA NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL E PRECARIÉDADE DO TRABALHO FISCAL – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA” e “III.2 - DO MÉRITO: INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO”,

Nessa esteira, antes de adentrar às sub divisões propostas pela tese defensiva, cabe descartar *ab initio*, a alegação de que o trabalho fiscal se apresenta precário, de forma a suscitar a possibilidade de cerceamento de defesa. Neste aspecto, considero que as acusações fiscais foram suficientemente claras, se apresentam absolutamente compreensíveis e devidamente demonstradas a partir dos anexos em que especifica de maneira contundente e objetiva toda a memória do cálculo realizado, haja vista demonstrar quais foram os documentos fiscais envolvidos na acusação, as mercadorias, as alíquotas adotadas pela Impugnante e quais as alíquotas tidas como corretas pela fiscalização, bem como, na última coluna do demonstrativo, consta a diferença, objeto do presente lançamento, que espelha o valor deixado de recolher, em função do erro na aplicação da alíquota perpetrado pela Impugnante. De maneira que concluo estar equivocado o pressuposto para as subdivisões do tópico defensivo, quanto às nulidades.

Prosseguindo, observo que a defesa se equivocou e trouxe no âmbito de suas arguições de nulidade uma questão afeita ao mérito da exigência fiscal, haja vista que a alegação de que grande parte das notas fiscais relacionadas no demonstrativo, referem-se à transferência de mercadorias entre estabelecimentos, pois cabe registrar, que neste momento cabe apreciação quanto apenas a formalidade do lançamento, e não quanto ao mérito de cabimento ou não da exigência fiscal, de maneira que será apreciada em momento oportuno.

Preliminarmente, destarte, verifico que o presente lançamento de crédito tributário está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido a infração, a multa e suas respectivas bases legais, evidenciadas de acordo com a infração imputada e demonstrativos detalhados do débito, com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo.

Enfrentando a alegação meritória de que descaberia a exigência objeto do presente auto de Infração, por terem sido as entradas de mercadorias objeto de transferência dos centros de distribuição da Impugnante, e por isso não se tratarem de operações comerciais envolvendo a transferência de titularidade das mesmas, considero que esta arguição não se enquadra à matéria, haja vista que o objeto da acusação fiscal se refere à antecipação tributária em relação ao imposto que seria devido na operação subsequente à entrada da mercadoria. Portanto, absolutamente desgarrada da operação de entrada, não importando para fins de análise do mérito, se as mesmas foram adquiridas por transação comercial com efetiva circulação jurídica, ou simplesmente por transferência, pois a despeito da exigência se referir a fato gerador ocorrido na entrada, tem por objetivo antecipar o ICMS devido na operação subsequente, portanto, a operação que ocorrerá por ocasião da respectiva saída da mercadoria. Desarte, afasto essa alegação defensiva.

Ainda quanto ao mérito, a defesa apresentou a GNREs com o intuito de comprovar alguns recolhimentos não atentados pela Autuante, que verifiquei terem sido em relação às notas fiscais

8.779, 8.780, 8.781, 8.867, 8955, 9480, 9759, 25.459, 27.753, 28.924, 33.037 e 33.042. De início, observo assistir razão à Autuante quanto à sua afirmativa de que as NFs-e 8.781 e 33.037, não constam dos anexos originais das planilhas de memória de cálculo do presente Auto de Infração, e foram, por isso, desconsideradas na reavaliação.

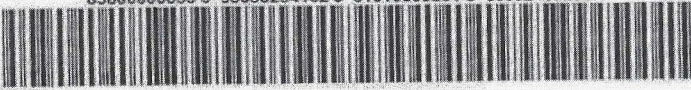
Acompanho a Autuante quanto à sua avaliação em relação à autenticidade das GNRES apresentadas, haja vista terem sido verificadas através do SIGAT, conforme relatório que apresentou em anexo à sua informação fiscal. Cabendo destacar, que em algumas GNRES se encontravam em branco, bem como que as respectivas notas fiscais não continham o destaque do ICMS-ST. A exemplo da seguinte GNRE.

Verifiquei também que foram analisadas as notas fiscais e suas respectivas GNRES, sendo devidamente excluídas as de direito, conforme se constata nos Anexos 6 e 7, repercutindo que os valores, foram transferidos para Anexo 5.

De maneira, que acompanho os ajustes realizados pela Autuante, que resultaram na redução dos valores lançados no mês de julho, em que houve redução de R\$13.894,17, para R\$4.441,70, e no mês agosto, houve redução de R\$ 42.010,63, para R\$ 40.259,46.

Passando ao tópico quanto à abusividade da multa imposta, é mister pontuar, que falece competência à essa esfera do contencioso administrativo, exarar juízo de valor quanto a matéria legal ou constitucional que vá de encontro ao arcabouço da legislação tributária estadual, de maneira que não posso avaliar o pleito sobre a abusividade da multa, sobretudo considerando que a infração não foi rechaçada, e a tipificação da multa se encontra perfeitamente subsumida do ilícito fiscal apurado.

Ademais, a possibilidade de dispensa ou redução de imposição de penalidade que se encontrava

Endereço: RODOVIA DOM GABRIEL PAULINO BUENO COUTO KM 83 PINHAL		19/07/2016	
Município: CABREUVA		Nº Documento de Origem 27753	
CEP: 13315000		Período de Referência 07/2016	
CPF/CNPJ/Ins. Est. Município:		Parcela	
Dados do Destinatário		Valor Principal R\$ 3.393,05	
Reservado à Fiscalização		Atualização Monetária R\$ 0,00	
Convênio/Protocolo: 1		Juros R\$ 0,00	
Produtor: Comércio Outros não especificados		Multa R\$ 0,00	
Informações Complementares: O pagamento poderá ser efetuado em qualquer banco da rede arrecadadora. Após a data de validade deverá ser emitida outra guia. Emitido via: Internet.		Total a Recolher R\$ 3.393,05	
Documento Válido para pagamento até 19/07/2016		1ª via - Banco	
85800000033 0 93050294162 5 01010000001 8 60382402200 1			
			

prevista no §8º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, foi revogada pela Lei nº 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

Voto, portanto, pela procedência parcial do Auto de Infração em tela. Conforme demonstro a seguir:

ANO	MÊS	VLR. LANÇADO	VLR. JULGADO
2016	01	51.409,81	51.409,81
2016	02	40.220,97	40.220,97
2016	03	57.341,73	57.341,73
2016	04	29.493,69	29.493,69
2016	05	17.847,85	17.847,85
2016	06	34.348,17	34.348,17
2016	07	13.894,17	4.441,70
2016	08	42.010,63	40.259,46
2016	09	45.532,98	45.532,98

2016	10	13.134,24	13.134,24
2016	11	61.606,40	61.606,40
2016	12	28.868,68	28.868,68
<b>TOTAIS</b>		<b>435.709,32</b>	<b>424.505,68</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **274068.0015/20-0**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 424.505,68**, acrescido da multa prevista na alínea “d” do inciso II, do art. 42 da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais. Devendo ser reconhecidos e homologados os valores recolhidos.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 27 de outubro de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA. – PRESIDENTE

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR