

**PROCESSO** - A. I. N° 207162.0003/18-9  
**RECORRENTE** - RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0143-02/25-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 07/11/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0397-12/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS. A simples negativa de cometimento da infração não desonera o contribuinte do ônus de elidi-la com elementos de prova, como previsto no § 6º, do Art. 123 do RPAF/99, inclusive quando alega ocorrência que lhe obste os efeitos. Infração subsistente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. 3. RECOLHIMENTO A MENOS. VALOR DO IMPOSTO APURADO. ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Verificado tratarem de operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Impossibilidade da cobrança do imposto nas operações de transferências sem feição comercial. Entendimento derivado do trânsito em julgado da ADC nº 49 e exposto no Parecer PGE-PROFIS-NCA PGE2020.273241-0, de 12/09/2024. Infrações insubsistentes. 4. MULTA. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Imposto destacado e regularmente recolhido nas consequentes saídas das mercadorias, apurada no regime de conta corrente fiscal. Acolhida preliminar de extinção parcial por decadência da exação arguida com fundamento no Art. 150, § 4º do CTN, para as ocorrências anteriores por mais de 5 (cinco) anos ao mês em que houve a ciência do lançamento tributário. Infração parcialmente subsistente. 5. MULTA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. A Autuada elidiu em parte a infração. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente subsistente. Afastada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/03/2018, no valor de R\$ 58.455,33, em razão das seguintes irregularidades:

**Infração 01 – 01.02.40:** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de maio a julho e dezembro de 2013 e janeiro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 2.017,84, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 02 – 02.01.02:** Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, nos meses de maio e novembro de 2013 e maio de 2014, sendo exigido

ICMS no valor de R\$ 2.509,65, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 03 – 03.02.02:** Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de fevereiro, abril e junho a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 7.504,59, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 04 – 07.01.03:** Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a agosto, outubro e novembro de 2013 e janeiro a dezembro de 2014 e 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 24.133,25, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, e § 1º, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 05 – 07.15.05:** Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de fevereiro e julho de 2014, julho, outubro e dezembro de 2015 e março, maio, julho, setembro e outubro de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 22.289,99, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

A 2ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão JJF nº 0143-02/25 (fls. 236 a 253), com base no voto a seguir transcrito:

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

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

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

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

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

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

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

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

*Dessa forma, é impossível que os fatos expostos pela fiscalização, registrados pelo próprio contribuinte possam contemplar operação que não seja do seu conhecimento. Primeiro, como já dito, porque os dados decorrem de*

informações por ele prestadas, e, segundo, porque no desenvolvimento do procedimento fiscal se utilizou de ferramenta de auditoria que não modifica os dados transmitidos pelo contribuinte

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

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

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

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

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

Pelo exposto rejeito a arguição preliminar de nulidade.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário



*(entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas.*

*Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.*

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

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

- i) Se aplicada a regra do art. 150 § 4º do CTN, os fatos geradores ocorridos até março de 2013, o fisco teria até 31/03/2018, como prazo final para lançar e constituir o crédito tributário a favor da Fazenda Pública, desde que a ciência do contribuinte ao lançamento ocorresse até tal data.*
- ii) Se aplicada a regra do art. 173, inc. I do CTN, os fatos geradores ocorridos em 2013 não serão alcançados pela decadência, haja vista que o lançamento poderia ter sido efetuado até 31/12/2018, uma vez transcorrido o lapso temporal de cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

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

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

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

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

*Superadas as preliminares suscitadas, passo ao exame do mérito.*

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

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

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

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

*A infração encontra-se corretamente tipificada, restando provado pelos elementos aportados aos autos a utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, contrariando o art. 309, § 6º do RICMS/2012, ou seja, o crédito fiscal poderá ser utilizado desde que destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, vedada a utilização, para esse fim, de “carta de correção”.*

*Infração 01, subsistente.*

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

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

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

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

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

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

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

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

*Portanto, a questão objeto da ADC 49, especificamente, a possível incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, é antiga nos tribunais brasileiros. Arrastou-se por mais de 20 (vinte) anos, período em que, como visto, os Tribunais Superiores já pendiam quase unanimemente no sentido da declaração de não incidência ao ICMS nesta situação jurídica, com estrado na súmula 166 do STJ.*

*Consequentemente, tal discussão também é antiga no âmbito deste CONSEF, já que por não haver um judicial trânsito em julgado da matéria, a legislação tributária da Bahia garantia a exigência fiscal na forma aqui autuada até que, tendo em vista a aproximação da definitividade da matéria no âmbito judicial e em benefício*

dos princípios regentes do processo administrativo fiscal, os autos lavrados sobre o tema tiveram o trâmite processual administrativo sobrestado, aguardando manifestação da PGE-PROFIS com supedâneo no art. 140 da Constituição do Estado da Bahia c/c art. 20 da Lei Complementar nº 34/09.

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

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

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

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

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

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

*Infrações 02 e 03, insubsistentes.*

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

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

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

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



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

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

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

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

<i>Data Ocorrência</i>	<i>Data Vencimento</i>	<i>Base de Cálculo</i>	<i>Multa</i>	<i>Valor Histórico</i>
31/07/2014	25/08/2014	16.561,77	60,00	9.937,06
31/07/2015	25/08/2015	618,73	60,00	371,24
31/10/2015	25/11/2015	1.712,97	60,00	1.027,78
31/12/2015	25/01/2016	6.776,33	60,00	4.065,80
31/03/2016	25/04/2016	941,22	60,00	564,73
31/05/2016	25/06/2016	1.111,32	60,00	666,79
31/07/2016	25/08/2016	1.155,27	60,00	693,16
30/09/2016	25/10/2016	2.798,63	60,00	1.679,18
31/10/2016	25/11/2016	348,68	60,00	209,21
<b>Total</b>				<b>19.214,95</b>

Pelo exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 265 a 289), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, após tecer um breve relato dos fatos, suscitou a nulidade do Auto de Infração por ausência da conduta descritiva e por cerceamento de defesa, bem como a decadência das operações ocorridas até o dia 03/04/2013, ou seja, parte das ocorrências 10 e 21 do Demonstrativo de Débito, tendo em vista que a ciência da lavratura do Auto de Infração se efetivou em 04/04/2018.

Disse que o Auto de Infração é nulo porque, embora o Acórdão recorrido tenha afirmado que a autoridade fiscal descreveu a matéria tributável e garantiu o contraditório, o Autuante apenas citou categorias genéricas de infrações, sem narrar as condutas concretas.

Frisou que, diante da falta de descrição e de motivação clara, teve de “inferir” as acusações pelos anexos, o que caracteriza cerceamento de defesa (Art. 5º, LV, CF/88) e violação ao Art. 142 do CTN.

Falou que o lançamento deve descrever fato gerador, matéria tributável, valor, sujeito passivo e penalidade, e citou precedentes administrativos para sustentar que a ausência de descrição do fato torna o lançamento nulo por vício material insanável.

Sobre a Infração 01, afirmou que a acusação de uso de crédito fiscal acima do valor destacado carece de prova específica, além de que não foi demonstrado o montante supostamente escriturado a maior, que não se esclareceu eventual cobrança junto ao emitente do documento “equivocado” e que não se examinou a possibilidade de regularização por documento fiscal complementar (Art. 309, § 6º do RICMS/12).

Rebateu o indeferimento de diligência, explicando que cabia à Fiscalização comprovar suficientemente a infração e que a falta de cautelas pode até abrir margem para dupla arrecadação, tendo pedido o cancelamento da Infração ou, subsidiariamente, diligências à luz do princípio da verdade material.

Quanto à Infração 04, asseverou haver contradição entre a descrição da matéria tributável (“imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo”) e a base de cálculo efetivamente usada nos anexos (ICMS-ST com MVA), tendo faltado indicar, mercadoria a mercadoria, o fundamento regulamentar de sujeição à ST (Anexo I do RICMS/12), como exige a tipicidade fechada (NCM + descrição).

Acrescentou que, sendo varejista e tendo tributado as saídas a consumidor final, não haveria fato

gerador subsequente a presumir nem base legal para penalidade, pedindo o cancelamento do item ou, ao menos, a mitigação por ausência de prejuízo ao Erário (Art. 158 do RPAF/99).

No tocante à Infração 05, falou que a multa por “insuficiência” de antecipação parcial não se sustenta, que a capitulação legal (Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96) pressupõe imposto não recolhido, o que não ocorreu, pois as saídas foram tributadas e os recolhimentos efetuados com o Código de Receita 2175, quando confrontados com as entradas do período, mostram inexistência de saldo devido.

Explicou que houve erro formal de “referência” em um DAE (descumprimento instrumental sem prejuízo), que a Fiscalização não juntou extratos integrais dos pagamentos considerados e que o recorte de competências desconsiderou “excessos” de recolhimento em meses adjacentes, pedindo o cancelamento do item ou a realização de diligência para refazimento da auditoria.

Relatou que as multas aplicadas nos percentuais de 60% e 100% são confiscatórias e desproporcionais, violando os Arts. 150, IV e 5º, XXII da CF/88, citando doutrina e decisões do STF para sustentar que as multas devem observar a razoabilidade e que percentuais de 100% ou mais podem ter feição de confisco, devendo, se mantido algo da autuação, serem reduzidas as multas a nível compatível com a capacidade contributiva e com a finalidade meramente punitiva (e não arrecadatória) da sanção.

Requeru o reconhecimento da decadência das operações até 03/04/2013 (afetando parte das ocorrências 10 e 21) e a nulidade integral do auto por falta de descrição dos fatos e motivação, e, alternativamente, o cancelamento das Infrações 01, 04 e 05 pelas falhas específicas de prova, tipicidade e enquadramento ou, se não cancelado, a conversão em diligência para refazimento da auditoria, e, em qualquer cenário residual, a redução das multas a patamar não confiscatório, em homenagem aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, que exige ICMS e multa por utilização indevida de crédito fiscal em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, pela falta de recolhimento do imposto referente às operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios e pelo seu recolhimento a menor em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, bem como aplica multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária total e parcial, devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Observo que as Infrações 02 e 03 não estão em lide, tendo em vista terem sido julgadas improcedentes, por serem relativas às operações de transferência, em que não há incidência do ICMS, conforme Decisão do STF na ADC nº 49, não tendo a desoneração atingido a alçada para interposição de Recurso de Ofício, previsto no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

Analisando as razões recursais e os documentos acostados aos autos, entendo que constam presentes todos os pressupostos de validação do processo legal. Não vislumbro, portanto, a ocorrência de vício que pudesse macular a integralidade da autuação, já que estão caracterizados a infração, o infrator e o montante devido, e foram bem entendidos pelo Autuado, como demonstra a própria Defesa inicial e o Recurso Voluntário ora apreciado.

O Autuante, ao constituir o crédito tributário pelo lançamento, verificou a ocorrência do fato gerador, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade, devendo ser observado que os demonstrativos são parte integrante e indissociável do Auto de Infração.

Assim, não consta nos autos qualquer falha no procedimento fiscal que ensejou a correlata autuação em apreço, seja pela observância do seu rito formal, seja pela ciência e oportunidade conferidas ao Autuado para exercer o seu amplo e irrestrito direito à defesa.



Afasto a nulidade suscitada.

Ressalto que a análise dos pedidos de diligência e perícia compete aos julgadores, os quais estão vinculados às suas convicções, podendo esses serem denegados nos termos do Art. 147, I, “a” e II, “b” do RPAF/99, entre outros motivos, quando os julgadores entenderem que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação ou as provas pretendidas são desnecessárias em vista de outras provas produzidas, não cabendo a nulidade da Decisão em caso de indeferimento do pedido.

Indefiro o pedido pela realização de diligência, nos termos do Art. 147, I, “a” do RPAF/99, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para formar a minha convicção.

Não assiste razão ao Autuado quanto à alegada decadência parcial do mês de abril de 2013 na Infração 04, considerando que a ciência ocorreu em 04/04/2018, já que a aplicação da referência ao fato gerador das operações está vinculado ao prazo mensal para que seja efetuado a declaração e o recolhimento do imposto, o que somente ocorreu no mês subsequente.

Passando ao mérito, verifico que não assiste razão ao Autuado em relação à Infração 01, já que os demonstrativos apontam exatamente as diferenças entre os valores destacados nas NF-e e lançados na EFD (fls. 18 a 20), indicando que se refere às Notas Fiscais-es nºs 2.449, 2.340, 2.461, 3.335, 15.805 e 15.806, cujas chaves de acesso e remetentes também foram relacionados.

Como está cristalino no Art. 359, § 6º do RICMS/12, a utilização do crédito fiscal não destacado ou a parcela restante do valor destacado a menor no documento fiscal é condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar.

Portanto, a escrituração do documento fiscal complementar é que permitirá a utilização do referido crédito fiscal, nunca a escrituração do documento fiscal original.

No tocante à Infração 04, o Autuado alegou que não foi indicado qual o item de substituição tributária pertinente no Anexo 1 do RICMS/12, mas não observou que os demonstrativos VI-B, VII-B e VIII-B indicam que todos os produtos possuem a NCM 6404.20.00, que se refere a “CALÇADOS”, produto enquadrado no regime de substituição tributária, conforme consta no item 9 do Anexo 1 do RICMS/12.

O Autuado também argumentou que a cadeia da substituição tributária foi encerrada nas suas saídas destinadas a consumidores finais e submetidas à incidência do ICMS, não havendo base legal nem para a exigência do imposto por substituição tributária nem para a aplicação da multa.

O fato gerador do ICMS relativo à substituição tributária, quando se trata de aquisições interestaduais de “CALÇADOS”, é definido como o momento anterior à entrada neste Estado, quando o imposto deveria ter sido pago. Não ocorrendo o pagamento, caberia a exigência via lançamento de ofício, com aplicação da multa no percentual de 60%, prevista no Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, ou seja, deveria ser exigido o imposto e a multa.

Entretanto, como no momento da apuração da infração, as mercadorias já haviam sido vendidas com tributação normal, foi dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, mantendo-se, contudo, a aplicação da penalidade prevista, conforme determinado pelo § 1º, do referido Art. 42 da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

*“§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”;*”

Portanto, também não assiste razão ao Autuado, sendo parcialmente subsistente a Infração 04 nos termos da Decisão recorrida.

No caso da Infração 05, foi consignado o mesmo entendimento descrito acima em relação à Infração 04, ou seja, foi observado o § 1º, do referido Art. 42 da Lei nº 7.014/96, dispensando a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação parcial, mantendo-se, contudo, a

aplicação da penalidade no percentual de 60%, prevista no Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

Tendo os alegados erros instrumentais sido supridos pelo Acórdão recorrido, que reduziu o valor devido, não há como subsistir os argumentos do Autuado, restando parcialmente caracterizada a Infração 05 nos termos da Decisão recorrida.

É cediço que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo que as multas estão previstas no Art. 42 da Lei nº 7.014/96 e não há mais previsão legal para a sua redução ou cancelamento.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207162.0003/18-9, lavrado contra **RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.017,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas percentuais no valor de **R\$ 40.168,66**, previstas no inciso II, “d” e § 1º do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de outubro de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA - RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS