



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO – TATE

PROCESSO TATE N. 00.981/19-2

AUTO DE INFRAÇÃO N. 2019.000001055496-16

INTERESSADO: REDE SUPREMO SUPERMERCADO LTDA

CACEPE: 0626056-07

ADVOGADO: LUIZ JOSÉ DE FRANÇA (OAB/PE N. 15.399)

DECISÃO JT n. /2024 (18)

EMENTA: AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS SUBSTITUTO PELAS ENTRADAS. MERCADORIAS ADQUIRIDAS POR MEIO DE NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. OPERAÇÕES FICTÍCIAS. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE NA QUALIDADE DE CONTRIBUINTE-SUBSTITUTO. AUTO VÁLIDO. PARCIAL PROCEDÊNCIA. 1. A comercialização de mercadorias para os quais o emitente não havia sido autorizado não é motivo ensejador de inidoneidade das notas fiscais por ele emitidas. Exclusão da autuação das notas emitidas pela empresa COMERCIAL PONTE VELHA EIRELI EPP **2.** Para as demais notas fiscais, resta caracterizada a inidoneidade, uma vez que omitiram indicações, contêm declarações inexatas, e registram operações simuladas (art. 87, I e III, §2º, Decreto nº 14.876/1991 c/c art. 129, I, IV e IX, Decreto nº 44.650/2017). **3.** Existindo edital de bloqueio/cancelamento da inscrição estadual do emitente no CACEPE, a inidoneidade da nota não fica vinculada necessariamente à data respectiva publicação, mas sim à data do ato ou da omissão que tenha dado origem à inidoneidade (artigo 87, §1º, do Decreto nº 14.876/91 e art. 129, parágrafo único, do Decreto 44.650/17). **4.** Contribuinte que não se desincumbiu do ônus de comprovar que as operações registradas nas notas fiscais efetivamente ocorreram, nos moldes em que foram nelas descritas, a fim de afastar os efeitos da inidoneidade (Súmula 509 do STJ). **5.** A escrituração das notas fiscais na entrada e as posteriores saídas das mercadorias não comprovam a veracidade da compra e venda junto ao emitente. Tais registros comprovam, apenas, que as mercadorias circularam pelo estoque, mas nada demonstram acerca de sua origem. **6.** O fato de algumas das mercadorias estarem submetidas ao regime de antecipação tributária com liberação não afasta a cobrança do imposto lançado de ofício. Inexistem provas de que o imposto devido antecipadamente foi recolhido. **7.** Exclusão do ICMS lançado referente a notas fiscais cujas mercadorias foram objeto de devolução, mediante emissão de nota fiscal que anulou os efeitos fiscais da operação anterior. **8.** O adquirente das mercadorias acompanhadas por nota fiscal inidônea é contribuinte-substituto em relação ao imposto referente à aquisição (art. 42, III, da Lei n. 10.259/89 c/c art. 5º, III, e art. 7º, I, “a”, da Lei nº 15.730/2016). **9.** Considerando o recebimento de mercadorias acompanhadas de documentação fiscal inidônea, a penalidade é a do art. 10, X, “b”, da Lei nº 11.514/1997. **10. DECISÃO:** lançamento julgado **PARCIALMENTE PROCEDENTE**, para declarar devido o valor original de R\$ 783.675,90, a título de ICMS, a ser acrescido de multa de 90%, e consectários legais.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO – TATE

DECISÃO ADMINISTRATIVA

1. RELATÓRIO

Trata-se de IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA apresentada pelo interessado acima identificado, em face do Auto de Infração n. 2019.000001055496-16, que denuncia a ausência do recolhimento do ICMS NORMAL (código 0005-1), no valor original de R\$ 795.585,25, relativo a períodos compreendidos entre janeiro/2016 a setembro/2018, conforme Demonstrativo de Créditos Fiscais – DCT (fl. 04). Diante da infração denunciada, foi imputada multa no valor de R\$ 804.138,21, com referência ao art. 10, VI, “i”, da Lei n. 11.514/97 e ao art. 10, X, b, da mesma Lei.

O Auto de Infração fundamenta-se na alegação de que o contribuinte acima qualificado declarou na sua escrita fiscal o recebimento de mercadorias oriundas de operações simuladas, descritas em notas fiscais inidôneas, as quais foram emitidas por empresas diversas. Assim sendo, o contribuinte autuado seria responsável pelo recolhimento do ICMS incidente sobre tais operações, na qualidade de contribuinte-substituto.

A denúncia foi lavrada nos seguintes termos:

“(…) No desempenho de nossas atribuições, por força da Ordem de Serviço Nº 2019.000000529310-15, de Intimação Fiscal nº 2019.00000062081-34 realizada em 25/01/2019 (anexo 2), comparecemos ao endereço do contribuinte acima qualificado, com a finalidade de requisitar a apresentação, no prazo de 5 (cinco) dias, dos documentos especificados na referida Ordem de Serviço, entre os quais:

Extrato das contas correntes das contas bancárias da empresa REDE SUPREMO SUPERMERCADO LTDA, IE 0626056-07, do período de 01/2016 a 01/2019.

COMPROVANTES DE PAGAMENTOS ATRAVÉS DE OPERAÇÕES BANCÁRIAS (BOLETOS QUITADOS, CÓPIAS DE CHEQUES NOMINAIS COMPENSADOS, TRANSF. PARA O ADQUIRENTE E DEMAIS MEIOS DE PROVAS LEGAIS ADMITIDOS) QUE COMPROVEM OS PAGAMENTOS para as mercadorias constantes no anexo da referida Ordem de Serviço (anexo 2).

Em diligências aos domicílios fiscais dos contribuintes emitentes das referidas notas fiscais, foi constatado que os mesmos não existiam nos endereços de domicílio fiscal e que o processo de cadastramento no CACEPE ocorreu de modo fraudulento, através de informações inverídicas, conforme demonstrado nos Termos de Constatação (anexo 5). Tal procedimento torna todos os atos praticados em nome da sociedade nulos, fazendo prova, apenas, em favor do fisco do estado de Pernambuco, conforme determina o Artigo 77, II, § 1º, 2º do Decreto 14.876/91 e alterações. Coadunando com o acima descrito, os contribuintes irregulares não tinham em sua escrita fiscal, aquisições que comprovassem a autenticidade das vendas das mercadorias, não recolhendo aos cofres do Estado as respectivas antecipações tributárias devidas. Desta forma as referidas notas fiscais foram emitidas, apenas, para acobertar operação comercial fictícia, simulada, pois, a procedência das mesmas é incerta, sendo todas lançadas devidamente no Sistema de Escrituração Fiscal SEF (anexo 4), do contribuinte acima qualificado. O autuado tentou acobertar as mercadorias com notas fiscais de empresas supostamente registradas dentro do Estado de Pernambuco, desta forma, por se tratarem de notas fiscais inidôneas, a responsabilidade tributária fica transferida, na qualidade de contribuinte substituto, conforme reza o Art. 58, III do decreto 14.876/91 e



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO – TATE

alterações, onde o contribuinte autuado ficaria desobrigado do recolhimento do imposto de antecipação tributária, pois, caso as empresas fossem idôneas o imposto seria recolhido na origem, mas, as notas fiscais elencadas infringem os artigos 32, III, a, b; 85, I; 87, I, III; 95; 96; do Decreto 14.876/91 e alterações, sendo inidôneas para todos os fins, servindo, apenas, como elemento de prova neste processo, conforme PLANILHA DE DEMONSTRATIVO DE BASE DE CÁLCULO PARA APURAÇÃO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERNAS (anexo 3). Anexamos ainda a arrecadação dos fornecedores emissores das notas fiscais, onde fica evidenciado que os mesmos não recolheram o ICMS (anexo 9).

Isto posto, buscando proporcionar ao contribuinte acima qualificado, todas as oportunidades de comprovar a realização das operações descritas nas notas fiscais das empresas acima elencadas e decorrido o prazo estabelecido na Intimação Fiscal, até o momento da lavratura do presente Processo Fiscal, foram apresentados:

- 1) Boletim de Ocorrência nº 17E0325000173 emitido pela DELECACIA DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTARIA DECCOT, datado de 10/08/2017, informando que foram emitidas as NF elencadas abaixo em nome do contribuinte Rede Supremo sem o mesmo haver comprado nenhuma mercadoria (anexo 6):
 - i) NFs 254, 250, 255, 92, 107, 116, 115, 102, 112, 93, 86, 117, 98, 104, 111, 152, 153, 105 e 280 emitidas pela empresa Comercial Brejão Eireli, IE 0717215-09;
 - ii) NFs 260, 221, 247 e 241 emitidas pela empresa Comercial Janire do Carmo Medino Eireli, IE 0724090-29;
 - iii) - NFs 137, 125, 144, 140, 108, 113, 225 e 229 emitidas pela empresa Comercial Santa Mônica Eireli, CNPJ 27.974.149/0001-28;
- 2) O contribuinte apresentou as NFe com o status NFe USO DENEGADO SEM VALOR FISCAL conforme relação em anexo (anexo 7):
 - NFes 281 e 282 emitidas pela empresa Comercial Brejão Eireli, IE 0717215-09;
 - NFes 331 e 332 emitidas pela empresa Emanuely C Cavalcante Padaria Eireli, IE 0727646-00;

Com relação aos demais comprovantes de aquisição de mercadorias solicitados em planilha anexa a Ordem de Serviço Nº 2019.000000529310-15, de Intimação Fiscal nº 2019.00000062081-34, o contribuinte não apresentou nenhuma documentação comprobatória.

Diante do exposto, **declaramos todas as Notas Fiscais eletrônicas acima mencionadas através dos respectivos DANFE's (anexo 7), como inidôneas para todos os efeitos fiscais**, tudo como prova em favor do Fisco, e lavramos o presente Auto de Infração à Legislação Tributária, conforme determina o Artigo 40 § 4º Inc. IV, X, XII, da Lei 10.654/91, por infração aos Artigos 1º; 2º, "i"; 5º, VI e XX; 7º, I, "a"; 12, I; 14; 15, VII, todos da Lei nº 15.730/2016 e ainda os Artigos 85, I; 87, I e III; 95; 96; 119, II do Decreto 14.876/91, ficando o autuado sujeito às penalidades previstas no Artigo 10, VI, "i"; X, "b" da Lei 11.514/97 e alterações. Tomamos como base de cálculo, o valor das mercadorias especificadas nas referidas notas fiscais, R\$ 4.453.918,08 (quatro milhões, quatrocentos e cinquenta e três mil, novecentos e dezoito reais e oito centavos) para cobrança dos créditos devidos ao estado de Pernambuco, conforme PLANILHA DE DEMONSTRATIVO DE BASE DE CÁLCULO PARA APURAÇÃO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERNAS (anexo 3) e Demonstrativo do Crédito Tributário (anexo 1). As alíquotas utilizadas para determinar o ICMS incidente foram de 18 %.

Anexamos ainda ao presente processo fiscal o Laudo de Verificação de Mídia Digital, e o CD Rom contendo os arquivos de todas as notas fiscais (.pdf) objeto da autuação (anexo 8).{...}"



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO – TATE

O Auto de Infração foi instruído, dentre outros documentos, com: a) ordem de serviço (fl. 06); b) planilha demonstrativa da base de cálculo (fls. 21/32); c) relação de notas fiscais (fls. 07/20) e DANFE's; d) "Livro SEF do contribuinte" (fls. 33/35); e) Termos de Constatação e/ou Termos de Encerramento de Ações Fiscais de bloqueio das Inscrições Estaduais por não localização dos contribuintes no endereço constante do CACEPE (fls. 36/96).

O sujeito passivo foi notificado pessoalmente em 26/02/2019 e, inconformado com a denúncia, apresentou impugnação em 19/03/2019.

Em síntese, a defesa alega que:

- a) Foi solicitada, sem autorização judicial, a quebra do sigilo fiscal e bancário do contribuinte;
- b) No momento de emissão das notas fiscais, os fornecedores estavam aptos e regulares.
- c) Há prova nos autos que o sujeito passivo pagou aos fornecedores valores idênticos aos das operações relacionadas nas notas fiscais de que trata o lançamento, dentro do prazo médio do mercado;
- d) A declaração de inidoneidade não pode retroagir para atingir terceiros, em afronta ao princípio constitucional da irretroatividade das leis tributárias (art. 150, III, CF). Acrescenta que, conforme entendimento do STJ, o ato declaratório de inidoneidade fiscal só produz efeito em relação a terceiros a partir de sua publicação.
- e) É injustificável a obrigação da defendente de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias dos demais contribuintes, sob pena de ter sobre si o imposto cobrado em razão de ato ilícito praticado por outrem.
- f) Ocorreu uma inversão no ônus da prova, em que o Contribuinte é acusado sem provas e precisa *"provar uma situação jurídica que é da esfera da competência do Fisco dispor: trata-se, assim, de ato impossível para o contribuinte"*.
- g) Está apresentando mais de 100 notas fiscais que mostram a necessidade de revisão do lançamento, uma vez que *"tem-se pagamentos com depósitos confirmados, produtos tributados com ICMS quando eram produtos com ST com liberação (antes da reforma de 2018) e produtos isentos e não tributados."*
- h) Quanto às eventuais *"notas que se enquadram na tipificação genérica realizada pelo auto"* requer a aplicação de multa de 60% prevista no "mesmo regulamento", em detrimento da multa de 90%.
- i) Não estão claros a tipificação e os fatos apontados, sobretudo porque *"os valores glosados pela fiscalização correspondem a mercadorias sob as quais no período apontado – de 2014 e 2015 – possibilitavam o aproveitamento do crédito"*.
- j) Há nulidade do lançamento pelo abuso de forma e pela imprecisão da autuação. Requer a devolução dos autos à autoridade autuante, para que esclareça: *"Qual foi o motivo da utilização indevida crédito? Inclusão de produtos indevidos? Erro de cálculo? Inclusão de operações não autorizadas?"*.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO – TATE

Em anexo à defesa, apresentou, dentre outros documentos: a) recibos de pagamento; b) cheques; c) extratos de conta bancária; d) DANFE's, sendo que em alguns estão grampeados papeis avulsos com comentários como: *“nota na qual não se tomou crédito (...) produtos de substituição”* (fl. 286); *“devolução total. Cobrou”* (fl. 288); *“nota de entrada com estorno do fornecedor (...) não foi lançada no SEF II”* (fl. 292); *“Não tem ICMS”* (fl. 300).

Nas informações fiscais, a autoridade lançadora opinou pela manutenção do lançamento (fls. 580/586). Inicialmente, defende que não há que se falar em quebra ilegal de sigilo fiscal e bancário, uma vez que a Fiscalização foi realizada dentro dos limites da lei. Ato contínuo, discorre que o contribuinte não logrou êxito em comprovar o pagamento das operações aos emitentes das notas fiscais.

Os autos vieram-me conclusos após redistribuição.

É o relatório. Passo a decidir.

2. FUNDAMENTAÇÃO

A defesa é tempestiva, uma vez que respeitado o trintídio legal (art. 14, I, a, Lei n. 10.654/91).

2.1. DA VALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Entendo que o Auto de Infração em epígrafe é válido, uma vez que atende todos os requisitos do art. 28, da Lei n. 10.654/91 c/c art. 142 do CTN.

Apesar de o autuante não ter juntado os Livros de Registros de Entrada (a fim de comprovar o recebimento das mercadorias)¹, a escrituração das notas fiscais tidas por inidôneas foi, em sua grande maioria, reconhecida pela defesa de forma tácita, o que torna tal fato incontroverso (art. 341, caput, CPC). Quanto às notas que se alegou a falta de recebimento da mercadoria, a celeuma pode ser resolvida com base na documentação trazida aos autos pelo próprio impugnante, de modo que a ausência dos livros fiscais não lhes trouxe prejuízo.

No que se refere à alegação de falta de clareza quanto aos fatos e à tipificação da infração, destaco que não restam dúvidas quanto à infração imputada: aquisição de mercadorias acompanhadas de notas fiscais inidôneas, razão pela qual o contribuinte autuado seria responsável pelo recolhimento do ICMS devido em tais operações, na qualidade de contribuinte-substituto. Nesse sentido, destaco a seguinte passagem da denúncia fiscal: *“O autuado tentou acobertar as mercadorias com notas fiscais de empresas supostamente registradas dentro do Estado de Pernambuco, desta forma, por se tratarem de notas fiscais inidôneas, a responsabilidade*

¹ O anexo denominado “Livro SEF do contribuinte” (fls. 33/35) não é uma cópia do livro fiscal, nem reproduz o seu teor em outro formato. É apenas um relatório indicativo, por emitente, da quantidade de notas fiscais registradas, com a apresentação de valores totais, sem individualização das notas fiscais.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO – TATE

tributária fica transferida, na qualidade de contribuinte substituto, conforme reza o Art. 58, III do decreto 14.876/91 e alterações”.

Nesse sentido, por não se tratar de denúncia de utilização de crédito fiscal indevido, registro desde já que não é pertinente aos autos os questionamentos apresentados pelo sujeito passivo à fl. 265, referentes ao *“motivo da utilização indevida do crédito”*.

Entendo que o fato de o DCT indicar o código de receita referente ao ICMS Normal (0005-1) e não o código do ICMS substituto pelas entradas (código 009-4) trata-se de mera irregularidade, que não trouxe prejuízo à defesa.

Em relação à penalidade aplicada, apesar de terem sido indicados dois tipos infracionais distintos (art. 10, VI, “i”, da Lei n. 11.514/97 e ao art. 10, X, b, da mesma Lei), cumpre registrar que o equívoco na indicação do dispositivo legal não acarreta nulidade do auto de infração, quando, pelo contexto, é plenamente possível entender o dispositivo legal infringido. Aplica-se ao caso o art. 28, §3º, da Lei n. 10.654/91, segundo o qual *“as irregularidades observadas quanto à indicação do dispositivo legal infringido e da penalidade proposta não implicarão em nulidade se, pela descrição da infração, a autoridade julgadora entender qual o dispositivo legal infringido e a penalidade cabível.”*

2.2. DO MÉRITO

Conforme já relatado nos parágrafos acima, o contribuinte foi autuado por adquirir mercadorias acompanhadas de notas fiscais inidôneas, razão pela qual seria responsável pelo recolhimento do ICMS devido em tais operações, na qualidade de contribuinte-substituto.

De acordo com o art. 5º, III, e art. 7º, I, “a”, da Lei nº 15.730/2016, existe responsabilidade solidária do adquirente, como contribuinte-substituto, em relação ao pagamento do imposto referente à aquisição de mercadorias acompanhadas por notas fiscais inidôneas:

“Art. 5º É responsável tributário pelo imposto, na qualidade de contribuinte-substituto:

(...)

III - o possuidor, a qualquer título, ou o detentor de mercadoria, inclusive armazém-geral, recebida desacompanhada de documento fiscal próprio ou com documento fiscal inidôneo, relativamente ao imposto referente à aquisição da mencionada mercadoria, observado o disposto no § 4º;”

“Art. 7º Respondem solidariamente pelo pagamento do crédito tributário:

I - o transportador, o adquirente e o remetente, em relação à mercadoria:

a) desacompanhada de documento fiscal próprio ou com documento fiscal inidôneo;”

(original sem destaques)



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO – TATE

Para os períodos anteriores à vigência da Lei nº 15.730/2016, faz-se referência ao art. 42, III, da Lei n. 10.259/89 c/c art. 58, III, e §2º do Decreto n 14.876/91.

No que se refere à idoneidade do documento fiscal – requisito necessário para incidência da responsabilidade acima mencionada - impende fazer menção ao art. 87 do Decreto nº 14.876/1991 e ao art. 129 do Decreto nº 44.650/2017:

Decreto nº 14.876/1991:

Art. 87. É considerada inidônea, para todos os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, a Nota Fiscal que:

I - omite indicações; (...)

III - contenha declarações inexatas; (...)

§ 1º Ocorre a inidoneidade do documento fiscal a partir da data da prática do ato ou da omissão que tenha dado origem à inidoneidade.

§2º A inidoneidade do documento fiscal, nas hipóteses dos incisos I a VI do “caput”, fica condicionada à circunstância de permitir sua reutilização ou de a operação ou prestação nele declarada não corresponder à de fato realizada.

Decreto nº 44.650/2017

Art. 129. É inidôneo, na circunstância de permitir sua reutilização ou de a operação ou prestação nele declaradas não corresponderem à de fato realizada, para todos os efeitos fiscais, o documento fiscal que:

I - omite indicações; (...)

IV - contenha declarações inexatas; (...)

IX – seja emitido ou utilizado com dolo, fraude ou simulação, independentemente de propiciar ao emitente ou a terceiro qualquer vantagem; ou (...)

Parágrafo único. Relativamente ao disposto no caput:

I – a inidoneidade se verifica a partir da data da correspondente prática do ato ou da omissão que lhe tenha dado origem; e

II – o documento fiscal inidôneo faz prova apenas em favor do Fisco.

No caso em comento, a auditoria fiscal apontou que, em diligências realizadas nos domicílios fiscais dos contribuintes emitentes das notas fiscais, foi constatado que os referidos emitentes não existiam naqueles endereços e que o processo de cadastramento no CACEPE ocorreu de modo fraudulento, através de informações inverídicas, o que está devidamente comprovado nos autos por meio dos Termos de Constatação/Termos de encerramento da ação



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO – TATE

fiscal em anexo (fls. 36/96). Em reforço, comprovou-se que as referidas empresas nunca chegaram a realizar o recolhimento de ICMS incidente sobre a venda de mercadorias, conforme consulta de arrecadação² (fls. 178/229). Consta no Auto de Infração, ainda, que o contribuinte, apesar de intimado para tanto, não comprovou o pagamento pelas respectivas operações, a fim de assegurar que elas efetivamente ocorreram conforme os documentos fiscais.

Nesse ponto, contudo, faz-se necessária uma ressalva. Da análise da documentação apresentada verifica-se que a Fiscalização não logrou êxito em comprovar a inidoneidade quanto ao emitente COMERCIAL PONTE VELHA EIRELI EPP; de fato, a diligência fiscal indica apenas que “*o mesmo comercializa alimentos no atacado, atividade para o qual não foi autorizado pela SEFAZ.*” (fl. 63) Ou seja, ao contrário do que foi narrado na denúncia fiscal, não há qualquer indicativo de que aquele fornecedor inexistia no endereço de cadastro, nem que obteve cadastro no CACEPE mediante informação inverídica. A constatação indica que o emitente estava em atividade, mas apenas que não comercializava mercadorias para os quais havia sido autorizado, o que não é motivo ensejador de inidoneidade das notas fiscais por ele emitidas. Ademais, o não recolhimento de ICMS-Normal, conforme consulta de arrecadação (fl. 206), por si só, não leva à conclusão quanto à inidoneidade. Assim sendo, devem ser excluídas da autuação as notas emitidas pela COMERCIAL PONTE VELHA EIRELI EPP, por inexistirem provas de que são inidôneas.

Em relação a todas as outras notas fiscais da autuação³, considerando as evidências apresentadas, é legítimo concluir que houve simulação de negócio jurídico com uma empresa de fachada (“empresas-filtro”), para acobertar operações realizadas com os verdadeiros fornecedores (empresas ocultas), os quais receberam o pagamento pela mercadoria.

Ante o exposto, considerando que é inverídica a declaração da realização da operação com os emitentes das notas fiscais, fica evidenciado que as operações nelas registradas não corresponderem às de fato realizadas. Em consequência, conclui-se pela inidoneidade das notas fiscais que embasam o presente Auto de Infração, por omissão de indicações, pela presença declarações inexatas e por registrarem operações simuladas (art. 87, I e III, §2º, Decreto nº 14.876/1991 c/c art. 129, I, IV e IX, Decreto nº 44.650/2017). Este Tribunal Administrativo, inclusive, já se posicionou por diversas vezes pela inidoneidade de notas fiscais emitidas por empresa de fachada, em operações simuladas (a exemplo do ACÓRDÃO PLENO Nº152/2022(15), ACÓRDÃO PLENO Nº131/2018(11), ACÓRDÃO PLENO Nº0122/2017(13)).

Cumprê destacar, ainda, que não há exigência legal que determine a prévia publicação de edital com fins de declaração da inidoneidade de uma nota fiscal. Além do mais, existindo edital de bloqueio/cancelamento da inscrição estadual do emitente no CACEPE, a inidoneidade da nota

² Quando existiram recolhimentos sobre a venda (fl. 226 e 229), foram irrisórios considerando o período de busca (2016 a 2019).

³ Por oportuno, registro que da análise da planilha de apuração da base de cálculo (fls. 22/32) verifica-se que as notas fiscais que foram objeto de Boletim de Ocorrência nº 17E0325000173, assim como as notas com o status de “uso denegado”, não foram incluídas no lançamento de ofício.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO – TATE

não fica vinculada necessariamente à data respectiva publicação, mas sim à data do ato ou da omissão que tenha dado origem à inidoneidade (artigo 87, §1º, do Decreto nº 14.876/91 e art. 129, parágrafo único, do Decreto 44.650/17). E, no caso em comento, a inidoneidade resta fundamentada pelas operações simuladas, o que independe do prévio bloqueio da inscrição no CACEPE. Precedentes (Acórdão 5ª TJ nº 015/2019, Acórdão 2ª TJ nº 070/2019, Acórdão Pleno n.122/2017 (13)⁴). Nesse sentido, são irrelevantes as alegações de que as empresas vendedoras estavam com suas inscrições estaduais ativas, no momento da emissão das notas fiscais.

Como documentos inidôneos, as notas fiscais fazem prova apenas em favor do Fisco, nos termos legais (art. 87, caput, do Decreto n. 14.876/91). Quando a inidoneidade é declarada posteriormente à realização do negócio jurídico, os efeitos de tal declaração podem ser afastados desde que o contribuinte comprove, por outros meios, que agiu de boa-fé e que a operação comercial aconteceu nos moldes descritos no documento fiscal. Esse é o sentido da Súmula n. 509 do STJ⁵, cujo entendimento tem sido adotado neste Tribunal Administrativo.

Em outras palavras, pode-se dizer que pertence ao Fisco o ônus de evidenciar que a nota fiscal é inidônea, desconstituindo o valor probante do documento quanto à realização de uma operação ou de uma prestação de serviços, o que foi realizado na presente hipótese. Satisfeito esse requisito, ocorre uma presunção relativa, de caráter lógico, de que a operação nela indicada não tenha ocorrido conforme registrado no documento. Em consequência, o contribuinte passa a ter o ônus de comprovar a efetiva realização das operações ou prestações por ele acobertadas, nos moldes descritos, o que não ocorreu.

⁴ RECURSO ORDINÁRIO REFERENTE AO ACÓRDÃO DA 5ª TJ Nº0094/2017(05) AUTO DE INFRAÇÃO SF Nº 2016.000009920114-86. TATE 00.184/17-9. AUTUADA: LACOMEX – INDÚSTRIA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA. CACEPE: 0326723-73. ADVOGADA: CARLA RIO LIMA MORAES DE MELO, OAB/PE Nº 13.458 E OUTROS. RELATOR: JULGADOR DIOGO MELO DE OLIVEIRA. ACÓRDÃO PLENO Nº0122/2017(13) EMENTA: BEBIDAS QUENTES IMPORTADAS. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (DECRETO 33.203/2009), ADQUIRIDAS ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS SEM O DESTAQUE DO IMPOSTO. DOCUMENTOS FISCAIS CONSIDERADOS INIDÔNEOS, NOS TERMOS DEFINIDOS NO ART. 87, III E § 2º DO DECRETO 14.876/91. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ACÓRDÃO RECORRIDO VÁLIDO. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO. (..) 6. As Notas Fiscais são inidôneas, nos termos do art. 87, III e § 2º do Decreto 14.876/91, pois continham informações inexatas a respeito da emitente e declaravam a ocorrência de operações cujas existência e veracidade não foram comprovadas pela recorrente/autuada. Precedentes [ACÓRDÃO PLENO Nº0041/2014(09)] 7. A despeito da existência de inscrição no CACEPE da emitente das Notas Fiscais nas datas de suas respectivas emissões, ficou comprovado que seu endereço era incompatível com a atividade declarada, que não funcionava no referido endereço e que autuada nunca comprovou as operações denunciadas. 8. A publicação do edital para declarar inidoneidade das Notas Fiscais não se faz necessária, pois disto não é pressuposto. Tal publicação é exigida para cancelamento e bloqueio de inscrição no CACEPE (arts. 77 e 77-A e seus §§ do RICMS), mas a inidoneidade das Notas Fiscais de que trata o Auto de Infração se lastreia na inexatidão das informações e no fato de a existência das operações consignadas nas Notas não estarem comprovadas, independentemente da existência, à época, de inscrição no CACEPE da suposta emitente. Precedentes [ACÓRDÃO 4ª TJ 0084/2017(09)].

⁵ "É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda".



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO – TATE

O contribuinte poderia ter comprovado que pagou ao emitente o valor referente à mercadoria descrita na nota fiscal, seja por duplicatas, cheques nominais, depósitos ou transferências bancárias. Não se desincumbiu, contudo, desse ônus probatório.

Com efeito, para algumas notas fiscais, o contribuinte limitou-se a apresentar recibos de pagamento, emitidos unilateralmente pela empresa fornecedora, que estão desacompanhados de qualquer prova de pagamento, e que sequer possui identificação do signatário, o que carece de confiabilidade. Precedentes (Acórdão Pleno Nº 131/2018(11), Acórdão 4ª TJ Nº 0084/2017(09)). Cito como exemplo os recibos de fls. 295/298.

Em alguns casos, a exemplo do recibo de fl. 317, alegou-se pagamento em ESPÉCIE, sem que fosse comprovado o registro dos saques nas contas bancárias da empresa ou através de outra fonte de recurso. Ademais, é inverossímil que valores vultosos tenham sido pagos em espécie.

Para as notas que supostamente foram pagas em cheque, não há provas que permitem vinculá-los ao negócio mercantil subjacente. Em relação aos cheques ao portador cujas cópias foram apresentadas, não há qualquer elemento que indique o real destinatário do pagamento (a exemplo do cheque de fl. 343); há, inclusive, descumprimento à regra comercial de que todo cheque acima de cem reais precisa ser nominal (art. 69, Lei nº 9.069/1995⁶). O extrato bancário apresentado não é hábil a comprovar o pagamento ao emitente das notas fiscais, uma vez que apenas indica que foram compensados cheques e seus respectivos valores, mas não comprova que os pagamentos foram realizados em favor da empresa emitente das notas fiscais de venda.

Por sua vez, outros cheques (a exemplo dos de fl. 380/381 e 507) são nominais a terceiros estranhos ao negócio jurídico, e sem qualquer vínculo aparente com as pessoas jurídicas que emitiram as notas tidas por inidôneas.

Nesse ponto, friso que o pedido de fornecimento de comprovantes de pagamento - realizado junto à própria Defendente - não representa exigência fiscal sem base legal. As notas fiscais tidas por inidôneas são suficientes, por si sós, para amparar a exigência fiscal. A apresentação dos referidos comprovantes é uma faculdade do contribuinte, a ser exercida a fim de desconstituir os efeitos da inidoneidade. Tampouco restou caracterizado a alegada quebra de sigilo bancário; de fato, o Fisco sequer requisitou de instituições financeiras as informações bancárias da Autuada, mesmo possuindo tal prerrogativa (art. 6º, Lei Complementar no 105/2000).

Acrescento que a escrituração das notas fiscais na entrada e as posteriores saídas das mercadorias não comprovam a veracidade da compra e venda junto ao emitente. Tais registros comprovam, apenas, que as mercadorias circularam pelo estoque, mas nada demonstram acerca de sua origem.

⁶ Art. 69. A partir de 1º de julho de 1994, fica vedada a emissão, pagamento e compensação de cheque de valor superior a R\$ 100,00 (cem REAIS), sem identificação do beneficiário.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO – TATE

Impende salientar que o reconhecimento de operações fictícias, nesta decisão, não indica que inexistiu recebimento das mercadorias, nem que inexistiu pagamento por elas. Indica apenas que aquelas operações documentadas nas notas fiscais divergem da hipótese fática no que se refere a sua origem, ou seja, quanto a seu fornecedor.

Por fim, ressalto que o imposto cobrado nestes autos refere-se às operações de aquisição das mercadorias; e, ao contrário do que foi alegado na defesa, não há qualquer prova que esse imposto tenha sido recolhido pelo sujeito passivo.

Além do mais, mostram-se totalmente infundadas as menções do contribuinte à ausência do aproveitamento de créditos fiscais de ICMS, como o fez em diversos papéis avulsos grampeados em seus anexos (a exemplo da fl. 286 e 318). Ora, a presente denúncia não se refere à utilização indevida de crédito fiscal, razão pela qual é indiferente se as notas consideradas como inidôneas geraram crédito em favor do impugnante. A exigência em comento é do ICMS incidente em etapas anteriores, com a atração da responsabilidade por substituição do adquirente.

Nesse mesmo sentido, o fato de algumas das mercadorias estarem submetidas ao regime de antecipação tributária com liberação não afasta a cobrança do imposto lançado de ofício. Com efeito, conforme já decidiu o Tribunal Pleno, não há provas de que o imposto devido antecipadamente foi recolhido: *“o desconhecimento da origem das mercadorias movimentadas sem nota fiscal leva à inexorável conclusão de não ter sido recolhido o imposto incidente nas etapas pretéritas da cadeia. Há que se verificar, ademais, a sujeição de várias das mercadorias a regimes diversos de recolhimento antecipado de ICMS com liberação das saídas internas subsequentes, autorizando a promoção de saída desonerada pelo adquirente varejista sem que a quantia antecipadamente devida tenha sido recolhida – se sem, também, que haja crédito fiscal a apropriar na entrada do estabelecimento, último elo da cadeia.”* (Acórdão Pleno n. 131/2018(11)).

Por outro lado, merece expurgo o ICMS lançado referente às notas fiscais de nº **907** (fl. 288), n. **853** (fl. 290), n. **144** (fl. 292), n. **1.015** (fl. 294) porquanto acobertaram operações que não se concretizaram, tendo sido objeto de devolução mediante emissão de nota fiscal que anulou os efeitos fiscais da operação anterior, o que foi devidamente comprovado pelo defendente. Por consequência, tendo em vista que não houve entrada de produtos no estabelecimento da impugnante, não procede a denúncia fiscal nesse ponto.

Ante todo o exposto a denúncia é parcialmente procedente, devendo ser excluídas, conforme fundamentação *supra*, as notas fiscais emitidas pela COMERCIAL PONTE VELHA EIRELI EPP, bem como as notas fiscais cuja mercadoria foi devolvida ao fornecedor. Realizadas as referidas exclusões, tem-se o novo demonstrativo de crédito fiscal:

PERÍODO FISCAL	VALOR ORIGINAL ICMS
jan/16	8.092,15
fev/16	16.227,33



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO – TATE

mar/16	8.510,78
abr/16	12.539,68
mai/16	15.912,07
jun/16	31.275,3
jul/16	16.491,29
ago/16	8.297,82
set/16	41.638,96
out/16	57.377,31
nov/16	50.324,18
dez/16	51.987,55
jan/17	56.509,08
fev/17	45.796,27
mar/17	50.525,13
abr/17	69.663,02
mai/17	72.314,24
jun/17	67.757,02
jul/17	27.389,23
ago/17	33.043,21
set/17	22.207,78
out/17	2.361,96
nov/17	1.811,81
mar/18	7.162,92
jul/18	6.003,18
set/18	2.456,64
TOTAL	R\$ 783.675,90

2.2.1 DA MULTA

No que se refere à multa aplicada, a autoridade fiscal esclareceu, nas informações fiscais, que a sanção que fundamentou o DCT foi aquela do art. 10, VI, “d”, da Lei nº 11.514/1997, no valor de 90% do tributo não pago.

Observo, contudo, que a conduta descrita nos autos se enquadra, na realidade, no tipo infracional mencionado no Termo de Intimação (art. 10, X, “b”, da Lei nº 11.514/1997), uma vez que a infração denunciada é de posse (recebimento) de mercadorias em situação irregular.

Por oportuno, registro que apesar de o inciso X, alínea “b”, do art. 10 da Lei n. 11.514/97 ter sido revogado pela Lei nº 18.305/2023, a conduta não deixou de ser considerada ilícita e nem lhe foi cominada penalidade menos severa. Ocorreu, apenas, a mudança do enquadramento legal para o inciso XVII, alínea “b” do mesmo artigo. Em consequência, não é a hipótese de se aplicar os casos de retroatividade previstos no art. 106, II, do CTN.



**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO – TATE**

3. DISPOSITIVO

Ante o exposto julgo o **LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE**, para declarar devido o valor original de R\$ 783.675,90, a título de ICMS, a ser acrescido de multa de 90% (art. 10, X, “b”, da Lei nº 11.514/1997), e consectários legais.

Decisão não sujeita a reexame necessário, nos termos do art. 75, I, da Lei n. 10.654/91.

Recife, 15 de janeiro de 2024.

NAYANE BARBOSA RIBEIRO BERNARDO

Julgadora Administrativo-Tributário do Tesouro Estadual – JATTE

Matrícula n. 412.964-4