

A. I. Nº - 274068.0007/20-7  
AUTUADA - MAKRO ATACADISTA S.A.  
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 31.05.2021

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0047-05/21-VD

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONVÊNIOS E PROTOCOLOS DE ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Postulação fiscal alcança a responsabilidade solidária do imposto devido por substituição tributária, em operações interestaduais, quando o remetente não possui inscrição estadual na base fazendária baiana. Inteligência do art. 6º, XV da Lei 7.014/96. Impugnante junta na assentada de julgamento algumas GNRES, que analisadas, fazem reduzir o valor originalmente lançado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

De começo, vale ressaltar que o presente relatório atende às premissas estatuídas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, sobretudo quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos integrantes processuais, inclusive adaptado para as sessões virtuais de julgamento.

O lançamento de ofício em tela, no valor histórico total de R\$565.229,23, afora acréscimos, possui resumidamente o seguinte descritivo:

**Infração 01 – 02.14.04: Na qualidade de adquirente situado neste Estado, deixou o contribuinte 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. A base de cálculo das mercadorias constantes no Protocolo ICMS 50/05 está de acordo com a cláusula segunda do mencionado diploma normativo. Elaborados os Anexos 1, 2, 3 e 4.**

**Fatos geradores de fevereiro a dezembro de 2016.**

**Supostos ilícitos enquadrados no art. 332, III, “g”, 1 do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13780/2012, c/c os art. 6º, § 3º e inciso XV, art. 8º, § 4º, I, a, e § 5º, art. 34, III e IV, todos da Lei 7.014/96, mais multa de 60%, prevista no art. 42, II, d, da Lei retro mencionada.**

Além da ciência do início da ação fiscal e prorrogação (fls. 04/05), e-mail endereçado à empresa dando conta das inconsistências (fl. 06), a auditoria junta em excertos os seguintes documentos: Anexo 1 – demonstrativo-resumo de antecipação por solidariedade – 2016 (fl. 07), Anexo 2 – demonstrativo de mercadorias sujeitas à MVA – antecipação por solidariedade - 2016 (fls. 08/09), Anexo 3 - demonstrativo de mercadorias sujeitas à MVA ou Pauta – antecipação por solidariedade - 2016 (fl. 10), Anexo 4 - demonstrativo de mercadorias relacionadas na “Portaria” (sic.) 50/05 – antecipação por solidariedade - 2016 (fls. 11/12). As planilhas completas estão inseridas em meio magnético (fl. 13).

Impugnação (fls. 36/51) veio protocolada em 11.12.2020, conforme registro presente nos autos (fl. 35), ocasião em que, após fundamentos de tempestividade e exposição breve da infração, o contribuinte argumentou que:

Grande parte das notas fiscais em questão refere-se à transferência de mercadorias entre estabelecimentos, sobretudo aos centros de distribuição, situados em São Paulo e Pernambuco, os quais encaminharam as mercadorias com o devido pagamento do ICMS-ST via GNRES – guias nacionais de recolhimentos estaduais. Tais alegações foram agitadas antes mesmo das preliminares.

Preliminarmente, e tendo como foco a precariedade do trabalho fiscal, induzindo a cerceamento do direito de defesa em face do cometimento de vício material, sustenta que a auditoria formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência do tributo, além da descrição das irregularidades se mostrar como imprecisa, na esteira do art. 142 do CTN e 129 do COTEB. Logo, deve o fisco averiguar a ocorrência do fato concreto, individualizando-o e tipificando-o, num exercício de subsunção do fato à norma, acompanhada dos motivos que suscitaram a autuação e das provas que fundamentaram a correlação fático-normativa, na linha de ensinamentos doutrinários de Di Pietro e Carraza. Noutras palavras, é de obrigação da autoridade fiscal apresentar todos os documentos e dados que comprovem sua constatação e levem o sujeito passivo à uma compreensão da postulação fiscal, sob pena de violação do direito de defesa.

Ademais, não se vê no restante do processo elementos que demonstrem as premissas e provas que consubstanciaram a cobrança, obrigando a impugnante “adivinhar” (sic.) as causas da autuação, com cometimento de vício material, incorrendo-se na nulidade prevista no inciso II, do art. 18 do RPAF-BA e acusando deficiências já repulsadas em decisões administrativas deste Conselho, nas quais é possível perceber que não basta uma simples presunção para considerar que houve operação de circulação de mercadorias, sobretudo para imputar acusação de que não houve pagamento de imposto supostamente devido.

Ademais, é inegável que houve no presente caso transferência de mercadorias entre estabelecimentos, de modo que o erro de acusação não pode servir de fundamento para a autuação.

E percebeu-se também a incorreta capitulação da irregularidade que implicou na adoção da elevada multa de 60%.

No mérito, defende a insubsistência do auto de infração porque, tratando-se de transferências de produtos, é certo que não seria o caso de incidência do imposto estadual, pela regra da Súm. 166 do STJ, seguida pelo TJ-BA, conforme decisão que transcreveu na petição impugnatória.

Subsidiariamente, pede o cancelamento ou quando nada a diminuição das multas, propostas pela fiscalização no patamar de 60%, equivalente a mais da metade do imposto cobrado, porque confiscatórias, irrazoáveis e desproporcionais, consoante posicionamento sedimentado pelo STF.

Defendente apenas documentação comprobatória de representação legal, além de peças instrutórias já carreadas ao processo (fls. 52/73).

Nas suas informações fiscais (fls. 76/80), a autuante, depois de reproduzir a irregularidade:

Quanto à alegação de nulidade por vício material, enuncia constar no corpo do lançamento de ofício o descritivo infracional de forma clara e completa, com enquadramento da multa aplicada e detalhamento complementar indicando-se os demonstrativos que deram suporte à formalização da exigência fiscal. Estes são claros e objetivos, contendo diversas informações, tais como data, número do documento, código do produto, descrição do produto, preço, alíquota e redução da base de cálculo. Juntados também documentos e provas, tais como a escrita fiscal e notas fiscais presentes na mídia digital entregue ao contribuinte. Logo, os valores reclamados na autuação tiveram fulcro nos documentos fiscais eletrônicos e na Escrituração Fiscal Digital (EFD) gerados pela própria impugnante, não contestados especificamente.

Sobre o argumento de ter havido transferências, adverte que a Súm. 166 do STJ foi editada antes da LC 87/96, diploma normativo no qual há previsão expressa de tributação nas transferências interestaduais, por força do art. 12, I, c/c o art. 13, § 4º.

Não há provas nos autos de ter havido recolhimentos por parte dos substitutos tributários através de GNRES.

Quanto à alegação de abusividade da multa aplicada, argumenta que não há motivos para o cancelamento ou mitigação da penalidade. Incabível pela fiscalização esta análise, pois a pena pecuniária aplicada obedece ao art. 42 da Lei baiana do ICMS. Até mesmo o dispositivo de lei (art. 42, § 7º da Lei 7.014/96) que previa o reexame das multas por descumprimento de obrigações acessórias foi retirado do ordenamento jurídico desde 13.12.2019.

Sorteado o processo para esta Junta, fiquei incumbido de examiná-lo, entrando em pauta para julgamento.

Na sessão de 16.4.2021, já na fase de sustentação oral defensiva, representante da empresa menciona que, neste mesmo dia, atravessou por e-mail petição na qual assegura ser ilegítima a cobrança *sub judice*, “na medida em que grande parte das notas fiscais em questão referem-se à transferência de mercadoria entre estabelecimentos, sobretudo aos centros de distribuição, localizados em São Paulo e Pernambuco, os quais encaminharam as mercadorias com o devido recolhimento do ICMS-ST via Guias Nacionais de Recolhimento de Tributos Estaduais (“GNRES”), tal como demonstram os documentos ora anexados” (sic.).

Os ditos documentos anexados traduzem sete DANFes (8502, 8504, 15606, 20126, 33278, 51884 e 52530), acompanhados das provas de recolhimento do ICMS.

Naquela oportunidade, o julgamento foi adiado para que esta relatoria pudesse examinar amiúde os novos elementos probatórios trazidos pela impugnante.

Após a devida análise, entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos instrutórios presentes nos autos, estando o PAF devidamente instruído.

Passo, então, a compartilhar o meu voto. É o relatório.

## **VOTO**

Mister apreciar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.

Aduz o contribuinte, em preliminar, tendo em mira a precariedade do trabalho fiscal e consequente cerceio ao direito de defesa, em face do cometimento de vício material, que o fisco exigiu indevidamente o tributo, posto a descrição das irregularidades revelar-se imprecisa, na esteira do art. 142 do CTN, e 129 do COTEB.

Em verdade, a autuação patenteia muito claramente do que se trata a irregularidade: com base em operações interestaduais – vendas e transferências –, lançou-se ICMS responsabilizando o estabelecimento autuado por solidariedade, visto que as mercadorias são disciplinadas em acordos interestaduais de substituição tributária.

Planilhas demonstrativas foram construídas englobando todo o cálculo da dívida. Delas teve ciência o sujeito passivo. Os dados foram colhidos da EFD e dos documentos fiscais eletrônicos.

Assim, ao contrário do oposto pela impugnante, está o fato concreto devidamente caracterizado, individualizado e tipificado, suportado em provas e elementos suficientes para compreensão perfeita da exigência tributária.

Não teve o contribuinte, inclusive, dificuldades de oferecer as suas razões defensivas, trilhando a tese da não incidência do ICMS nas transferências interestaduais.

Por conseguinte, não se percebe nulidades formais ou vícios materiais no presente processo. Apresenta-se firme e precisa a postulação fiscal, nem de longe sendo possível invocar-se a aplicação do inciso II, do art. 18 do RPAF-BA.

A circunstância de a esmagadora maioria das operações aludir a transferências entre Unidades Federativas, é questão mais de mérito, a ser enfrentada neste voto mais adiante.

Tampouco há erros na capitulação da irregularidade que tenha suscitado cobrança da multa de 60%, muito elevada, no entender do contribuinte. Igualmente, este é um aspecto subsidiário de mérito a ser analisado em outra passagem deste voto. Por ora basta afiançar que do ponto de vista formal há previsão de enquadramento da infração na hipótese penal prevista no art. 42, II-d da Lei baiana do ICMS.

## **Preliminar afastada.**

Indefiro o pedido de diligência encaixado de passagem nos subitens 45 e 62 da peça defensiva, considerando que já se encontram presentes os elementos fático-probatórios suficientes para

desate da questão, sobretudo depois que já na sessão de julgamento a empresa colacionou por e-mail os documentos que entendeu cabíveis como contraprova da postulação fiscal.

Ultrapassada esta etapa, confirme-se estar o presente Auto de Infração cumprindo formalmente os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua lavratura, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal, a previsão normativa da multa proposta e a assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo sistema denominado SLCT.

A defesa foi ofertada sem observação do setor de preparo de ter havido anormalidades temporais.

Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa aos demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Num primeiro momento, ainda no item II da peça impugnatória, antes mesmo das questões preliminares, afirmou a defendente que grande parte das notas fiscais em questão refere-se à transferência de mercadorias entre estabelecimentos, máxime dos centros de distribuição localizados em São Paulo e Pernambuco, os quais encaminharam as mercadorias com o devido pagamento do ICMS-ST via GNRES – guias nacionais de recolhimentos estaduais.

Entretanto, o contribuinte alega, mas não comprova, um recolhimento sequer do ICMS-ST por parte dos remetentes substitutos tributários.

Por outro lado, apesar de atribuir a responsabilidade por substituição às filiais, ao alegar (mas não comprovar, vale repetir), que aquelas recolheram o imposto por GNRE, o sujeito passivo paralelamente levanta uma outra tese, qual seja, a de não incidir ICMS nas transferências interestaduais.

A legislação não dá guarida ao inconformismo do sujeito passivo. As transferências interestaduais estão fora do alcance da Súm. 166 do STJ, com teor que antecede a LC 87/96, normas gerais de ICMS, que prevê a incidência deste tributo nestes casos, conforme leitura do art. 13, § 4º, abaixo transcrito:

*Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

Havendo previsão de tributação na origem, conforme garante o legislador complementar, inclusive a título de substituição tributária em face de acordo interestadual, e verificando-se que tal recolhimento não aconteceu, é plausível cobrar-se o ICMS-ST do destinatário ora autuado, desde que o remetente não possua inscrição estadual no cadastro fazendário baiano.

Esta relatoria tem conhecimento da decisão recente do STF, em não incidir ICMS em transferências interestaduais, visto não se identificar nesta operação mudança de titularidade de coisa móvel e ato de mercancia (RE com Agravo 1.255.885-MS), dada em sede de repercussão geral. Não obstante este importante evento jurisprudencial, não é aqui o caso de aplicá-lo, pois o que se está a cobrar não é o imposto das operações próprias, caracterizadas por transferências, mas o ICMS devido por substituição tributária, em face das operações praticadas a partir do território baiano.

Por seu turno, vale dizer, que apesar de ter a chance de fazê-lo, não trouxe o sujeito passivo qualquer contraponto comprobatório com força suficiente que pudesse desfazer – ainda que parcialmente - o montante lançado, e desmontar o alicerce legal-regulamentar no qual se escorou a autuação, exceto juntada de documentos na última assentada.

Mesmo assim, esta relatoria examinou os levantamentos produzidos pela fiscalização no sentido

de conferir se os fornecedores possuíam à época dos fatos geradores inscrição estadual na Bahia como substituto tributário interestadual, seja na condição de estabelecimento da mesma empresa do autuado, seja na condição de vendedor remetente das mercadorias.

A planilha-resumo mostra que o cálculo do imposto partiu da adoção da MVA para a maioria dos casos, da adoção de pauta ou MVA para os energéticos e da base de cálculo prevista no Prot. ICMS 50/05, para os derivados de farinha de trigo.

As filiais da impugnante envolvidas na presente cobrança não têm até hoje inscrição no cadastro baiano. O mesmo acontece com os demais fornecedores igualmente envolvidos, à exceção da “Vinícola Aurora Ltda”, CNPJ 87.547.188/0001-70, que possui cadastro neste Estado sob o nº 131.430.495-CS. Contudo, tal inscrição só foi obtida em 22.3.2016, ao passo que as operações objeto do auto de infração remontam a fevereiro do mesmo ano. Assim, também neste caso é cabível a cobrança pela via da solidariedade.

Isto porque, pela subsunção legal, é de se atribuir ao defendente a responsabilidade pelo pagamento do imposto, conforme ordena o art. 6º, XV da Lei 7.014/96, a saber:

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

(...)

*XV - o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário.*

Todavia, fato processual importante aconteceu na última assentada de julgamento: no momento da sustentação oral do advogado do contribuinte, este Colegiado ficou sabendo que no mesmo dia foi enviado por e-mail um requerimento, dentro do qual se assegura ser a autuação improcedente, porquanto grande parte das notas fiscais afetadas pelo lançamento aludem à transferência de mercadorias entre estabelecimentos, notadamente com destino aos centros de distribuição, situados em São Paulo e Pernambuco, os quais remeteram os produtos já com o devido recolhimento do ICMS-ST, através de GNRES, conforme anexos encartados naquela mensagem eletrônica.

Adiado o julgamento, esta relatoria teve condições para analisar o teor dos documentos apensados, adotando o seguinte raciocínio de apreciação: tratam de sete (07) notas fiscais, de nºs 8502, 8504, 15606, 20126, 33278, 51884 e 52530, acompanhadas das comprovações eletrônicas de recolhimento; em primeiro lugar, vale reforçar que a auditoria elaborou quatro (04) Anexos, quais sejam, um demonstrativo resumo do débito lançado (Anexo 01), um demonstrativo analítico das mercadorias sujeitas à MVA (Anexo 02), um demonstrativo analítico das mercadorias sujeitas à MVA ou pauta (Anexo 03), e um demonstrativo analítico das mercadorias sujeitas ao Prot. ICMS 50/05 (Anexo 04 – derivados de farinha de trigo); citadas notas fiscais estão arroladas nos demonstrativos; há associação entre estas e as guias nacionais de ICMS-ST, trazidas com o e-mail; na maioria dos casos, exceção feita à NF 15606, os valores cobrados são inferiores aos valores pagos, tudo conforme memória de cálculo abaixo:

N FISCAL	DATA	GNRE	ICMS
			COB
15606	12.5.2016	4399,89	6525,45
		a excluir	4399,89
20126	04.6.2016	7212,15	6195,95
8502	14.6.2016	2604,13	2044,19
8504	14.6.2016	10167,19	10.104,54
		a excluir	18344,68
33278	20.8.2016	4484,65	2971,02
		a excluir	2971,02
51884	06.12.2016	18906,31	2836,26

52530 09.12.2016 1435,68 779,87  
a excluir 3616,13

Assim, de fato, verifica-se ter havido os recolhimentos alegados pela defendente, levando o auto de infração a ser julgado procedente em parte, ficando deste jeito o demonstrativo de débito:

	Data			Multa	Valor
Data Ocorr	Vencido	B Cálculo	Aliq (%)	(%)	Histórico
29.02.2016	25.3.2016	337937,94	17	60	57449,45
31.3.2016	25.4.2016	493016,47	17	60	83812,80
30.4.2016	25.5.2016	149973,29	17	60	25495,46
31.5.2016	25.6.2016	163508,88	17	60	29922,07
30.6.2016	25.7.2016	245120,82	17	60	41670,54
31.7.2016	25.8.2016	361371,00	17	60	61433,07
31.8.2016	25.9.2016	361446,47	17	60	61445,90
30.9.206	25.10.2016	297473,41	17	60	50570,48
31.10.2016	25.11.2016	182453,53	17	60	31017,10
30.11.206	25.12.2016	323199,06	17	60	54943,84
31.12.2016	25.01.2017	224334,12	17	60	38136,80
<b>Subtotal</b>					<b>535.897,51</b>

Vencido este aspecto, cabe examinar, por derradeiro, se a cobrança envolveu aplicação desproporcional da multa, haja vista a circunstância do seu percentual implicar em confisco.

Na verdade, a proposição das multas indicadas no corpo do auto de infração encontrou respaldo em comando de lei, designadamente no art. 42 e respectivos incisos da Lei nº 7.014/96.

Tem este Colegiado a obrigação de basear-se na penalidade prevista em lei. Para as situações retratadas neste PAF, a sanção cabível é aquela consignada no lançamento.

Há a conformação do ilícito tributário à previsão normativa mencionada no corpo do auto de infração.

Quanto à alegação de confisco, falece competência a esta JJF, apreciar pedido de dispensa ou redução de pena pecuniária em vista de inconstitucionalidades, segundo vedação disposta no art. 167 do RPAF-BA.

Afasto, pois, o pedido de inaplicação da **penalidade**.

Destarte, considero o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, equivalente ao histórico de R\$535.897,51, afora os consectários.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **274068.0007/20-7**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$535.897,51**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de abril de 2021.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

ANTONIO EXPEDITO S. DE MIRANDA - JULGADOR