

A. I. Nº	- 210765.0396/20-5
AUTUADO	- BARÃO DE SERRO AZUL TRANSPORTE LTDA.
AUTUANTE	- MARISA SOUZA RIBEIRO
ORIGEM	- DAT NORTE / IFMT NORTE / POSTO FISCAL BENITO GAMA.
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 13/02/2025

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0015-04/25-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. TRÂNSITO DE MERCADORIA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM FARINHA DE TRIGO. CONTRIBUINTE DESCREDENCIADO À EFETUAR O PAGAMENTO EM MOMENTO POSTERIOR. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A mercadoria objeto da autuação está incluída no regime de substituição tributária e a exigência da antecipação tributária total se dá ainda que destinada como insumo em processo industrial por se enquadrar na ressalva contida no inciso I do § 2º do art. 289 do RICMS, com base no § 8º do art. 8º da Lei nº 7.014/96. O autuado não possuía prazo especial para pagamento do imposto e seu recolhimento deveria ter sido efetuado antes da entrada neste Estado. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em tela foi expedido pela fiscalização no trânsito de mercadorias em 08/08/2020 para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 37.096,84, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte imputação:

“Infração 01 – 54.05.10 – Falta de recolhimento do ICMS ref. à antecipação tributária total, na aquisição interestadual ou do exterior, de mercadorias enquadradas pela legislação interna no regime de substituição tributária, por contribuinte não inscrito, inapto ou que não preencha os requisitos previstos pela legislação fiscal”.

A título de descrição dos fatos o autuante consignou o que segue: *“Refere-se a falta de antecipação tributária de 1050 sacos de farinha de trigo, acompanhados pelos DANFES 304 e 305, procedentes de outra unidade da federação e destinados para comercialização neste Estado a contribuinte que não possui regime especial para pagamento no prazo”.*

Apesar de constar como ciência da autuação, de forma manuscrita, em 09/08/2020, fl. 02, e, por igual, no Termo de Apreensão de fls. 04 e 05, apostila pelo motorista do caminhão que transportava a mercadoria apreendida, consta à fl. 19 uma intimação da lavratura do Auto de Infração com data de emissão em 02/10/2020, através do Sistema SIGAT, publicada no Diário Oficial do Estado em 15 de outubro de 2020, para apresentação de defesa para o presente Auto de Infração a contar a partir do terceiro dia da publicação do Edital nº 11/2020, fls. 20 e 21.

Através do Processo SIPRO nº 08797/2020-7, fl. 22, o autuado, através do seu Representante Legal, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 23 a 41, citando, de forma preambular, que foi autuado pela Notificação Fiscal n. 2107650396/20-5 no Posto Fiscal Benito Gama no dia 08/08/2020, consubstanciado o auto na ausência de recolhimento de ICMS, relativo ao transporte de mercadorias de outra unidade da federação sem o recolhimento do ICMS referente à **antecipação tributária parcial**, antes de adentrar o Estado da Bahia, apontando o total do débito de R\$ 59.354,94 (cinquenta e nove mil trezentos e cinquenta e quatro reais e noventa e quatro centavos), referente à alíquota do imposto e a multa aplicada, assim como não aponta a notificação fiscal a base de cálculo demonstrando de forma clara e concisa o método aplicado para a apuração do

tributo e da multa acessória, deixando de informar a forma como foram obtidos os valores cobrados, pairando fortes dúvidas acerca do valor atribuído à base de cálculo.

Em seguida, em preliminar, passou a arguir a nulidade do Auto de Infração por AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DOS LANÇAMENTOS, onde após citar os Arts. 39 e 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, citou que não foi devidamente notificado na pessoa de seu representante legal conforme determina o citado decreto, o que apresenta ofensa direta ao princípio do contraditório e ampla defesa, ao tempo em que, independentemente da forma é imprescindível que seja feita a notificação acerca da infração e, portanto, argui-se em preliminar, a ausência de elementos fundamentais ao contribuinte no tocante a oportunidade de recolhimento tributário; retificação dos valores lançados, defesa em processo fiscal, já que não há notificação ou intimação ao contribuinte, não lhe restou oportunizado eventual regularização ou justificativa a ausência do pagamento, concluindo, assim, este tópico, argumentando que pretende a Fazenda Estadual exigir o recolhimento de crédito tributário, porém, sem demonstrar a ocorrência do fato gerador.

Nestas condições, requereu que seja acolhida a fundamentação para cancelamento da autuação por nulidade absoluta, conforme previsto no art. 18, inciso II, do Decreto 7.629/99, visto que preteriu o direito de defesa do contribuinte.

A título de segunda preliminar de nulidade por “CERCEAMENTO DE DEFESA - FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - SUMULA 01 CONSEF”, onde após tecer considerações iniciais e citar doutrina, pontuou que, no caso em análise, a nulidade está presente na violação ao direito de defesa consubstanciada no fato da notificação não apresentar os elementos mínimos exigidos para o auto de infração e notificação fiscal, esculpidos no art. 39 e 51 do RPAF, o que dificulta a apresentação de defesa pelo contribuinte as violações.

Destacou que o auto de infração não aponta de onde surgiu o valor utilizado como base de cálculo para a apuração do tributo e da multa acessória, a mercadoria objeto da operação soma o valor de R\$ 100.474,00 (cem mil quatrocentos e setenta e quatro reais), mas a base de cálculo apontada foi de R\$ 213.093,55 (duzentos e treze mil, noventa e três reais e cinquenta e cinco centavos), não havendo no auto de infração o apontamento das razões que justificam a utilização de tal montante, haja vista que a margem de valor agregado veio com percentual zerado.

Acrescentou que foi deixado de informar a forma como foram obtidos os valores cobrados, pairando fortes dúvidas acerca do valor atribuído à base de cálculo, e o método utilizado para a apuração do tributo, ofendendo o disposto na Sumula 01 do CONSEF.

Destacou que no caso em análise não houve a constituição do fato gerador do ICMS, *in specie*, os produtos transportados entre as unidades da empresa, e acobertados por nota fiscal de transferência não se destinam diretamente à comercialização, mas sim a uso diverso interno (transformação em novos produtos - industrialização), tendo como sua atividade econômica o CNAE: “46.39-7-02 - Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, com atividade de fracionamento e acondicionamento associada.”, que deixa claro a atividade de industrialização de mercadoria, enquanto que a descrição dos fatos constante da notificação aponta como causa da infração a falta de antecipação do imposto por contribuinte DESCREDENCIADO junto ao CAD ICMS, antes da entrada na primeira repartição fazendária do Estado da Bahia, sem descrever a operação que levou ao fato gerador do ICMS.

No entanto, argumentou, há de se observar que se encontra devidamente credenciado junto a SEFAZ/BA, para o Regime de Apuração de ICMS em conta corrente fiscal, e assim o recolhimento do tributo é realizado.

Disse que o auto de infração apresenta o enquadramento legal incompleto, na medida em que não apresenta os fundamentos da antecipação tributária, a fundamentação traz apenas a previsão do prazo de recolhimento do imposto (art. 332, inciso III alíneas *a* e *d*), o local do recolhimento do imposto (art. 32, da Lei 13.780/12), e por último a previsão das infrações e penalidades (art. 40, da

Lei 13.780/12), portanto, neste sentido, considera que o enquadramento legal é desprovido da fundamentação do recolhimento do ICMS em regime de substituição tributária por antecipação, não há os fundamentos da caracterização do fato gerador, fazendo menção apenas a dispositivos legais alheios ao caso em questão.

Ademais, o regulamento editado pela SEFAZ/BA não possui competência para criar obrigação, pois, o regulamento não pode criar direitos ou obrigações, estabelecer sanções ou penas não previstos em lei, a função do regulamento é nada obstante que senão para executar fielmente a lei, não podendo o RICMS/BA impor a obrigação de antecipar parcial ou integralmente o ICMS antes da entrada da mercadoria no Estado da Bahia.

Desta maneira, conclui este tópico sustentando que o auto de infração é nulo de pleno direito, pois não apresenta os elementos mínimos esculpidos no art. 39 e 51 do RPAF/BA, não apresentando os elementos mínimos capazes de possibilitar ao contribuinte o conhecimento da origem da infração, e apresentar uma defesa firme rebatendo os argumentos do auto, sendo, assim, um ato administrativo praticado em desconformidade com as prescrições em seu procedimento formativo devendo ser decretado nulo, afastando seus efeitos principais e secundários.

Em seguida, adentrou ao tópico intitulado “ILEGALIDADE DA IMPOSIÇÃO DE OBRIGAÇÃO AO CONTRIBUINTE POR VIA DE REGULAMENTO”, citando que considera importante analisar a ilegalidade do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, que surge a partir da imposição do art. 332, do RICMS de que o contribuinte antecipe parcial ou integralmente o ICMS antes da entrada da mercadoria no estado, pela ausência de cadastro no CADASTRO DE CONTRIBUINTE DO ICMS DO ESTADO DA BAHIA por mais de 6 meses, para obtenção de prazo para recolhimento do ICMS.

Neste sentido efetuou uma série de argumentos jurídicos para consubstanciar seus argumentos, citou doutrina e jurisprudência de Tribunais Pátrios, para concluir que não pode o regulamento criar direito novo ou obrigação nova, ou ainda expandir obrigações em obediência ao inciso II do art. 5º, da Constituição Federal, que estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Assim, o princípio da legalidade impede que o administrador imponha qualquer restrição ou obrigação senão em virtude de lei, considerando que esta reflete a expressão da vontade geral, portanto, o RICMS/BA não pode impor ao contribuinte a obrigação de antecipar parcial ou integralmente o ICMS antes da entrada da mercadoria no estado, diante da ausência de cadastro.

Ao ingressar ao que denominou de mérito da autuação, no tópico intitulado “INEXISTÊNCIA DO FATO GERADOR DO ICMS - APLICAÇÃO DA SÚMULA 166 DO STJ”, sustentou que inexiste o fato gerador do ICMS no caso em análise, com a comprovação de que houve uma transferência de mercadoria entre unidades da mesma empresa (sede/filial), não houve a existência do fato gerador, a mercadoria objeto da infração era destinada a processo de industrialização e não comercialização, com o fim exclusivo de industrializar e fracionar a mercadoria, dado a atividade econômica que exerce, conforme consta na base de dados, está codificada no CNAE “46.39-7-02 - Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, com atividade de fracionamento e acondicionamento associada”, que deixa claro a atividade de industrialização de mercadoria.

Após citar argumentos jurídicos para respaldar seus argumentos, e mencionar jurisprudência oriunda do Superior Tribunal de Justiça, aduziu que os Tribunais Superiores já pacificaram entendimento no sentido de que, a mera saída física do bem para outro estabelecimento do mesmo titular, quando ausente à efetiva transferência de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS de forma antecipada por substituição tributária, destacando pelo exame dos documentos em apenso, que:

- Houve emissão de nota fiscal de transferência de mercadoria;
- Houve despacho da mercadoria entre a sede e a filial;
- O Convênio 142/2018 editado pelo CONFAZ prevê que o regime de substituição tributária não se

aplica nas operações de transferência entre unidade do mesmo remetente;

- A Súmula nº 08 do CONSEF “*Não cabe a exigência do ICMS nas operações internas de transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular*”.

Diante dos argumentos supra sintetizados, concluiu este tópico pleiteando o acolhimento das razões expostas.

Passou a se reportar ao recentíssimo julgamento do Recurso Extraordinário RE 598.677/RS – “Inadmissibilidade da exigência do recolhimento antecipado do ICMS na entrada de mercadoria no território do estado destinatário”, destacando que com julgamento finalizado em 18.08.2020 afetado em repercussão geral, os Eminentes Ministros por maioria entenderam pela impossibilidade de antecipação do ICMS antes da ocorrência do fato gerador do tributo, transcrevendo excertos de votos ali proferidos acerca desta matéria, destacando que *em razão do acórdão proferido pelo colegiado do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL vigorara a tese de repercussão geral* “somente lei em sentido formal pode determinar a antecipação do pagamento de ICMS próprio para momento anterior à ocorrência do fato gerador”.

Com efeito, asseverou que o Fisco estadual deve se adequar ao entendimento esposado pela Corte Suprema, afastando a cobrança antecipada de ICMS como diferencial de alíquota, com a presunção da ocorrência do fato gerador.

Passou a questionar a multa acessória que foi aplicada no percentual de 60% prevista no Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, argumentando que pela exegese do referido dispositivo legal extrai-se o entendimento de que a multa será imposta ao contribuinte apenas nos casos em que o ICMS era devido, ou seja, teve seu fato gerador configurado, porém, o contribuinte não o recolheu tempestivamente, ao tempo em que, seguindo tal entendimento observa-se que a imposição de multa no auto de infração é indevido, uma vez que não restou configurado o fato gerador do ICMS, pois o tempo/momento da ocorrência do fato gerador ocorreria apenas com a saída da mercadoria do estabelecimento industrializador conforme o art. 4º, inciso VII, da Lei nº 7.014/96.

Convém ressaltar, que a multa é obrigação acessória, sendo a imposição ao recolhimento do ICMS à obrigação principal, razão pela qual a multa apenas poderá ser cobrada do contribuinte quando persistir a obrigação principal, conforme a máxima do Direito Civil “*accessio cedit principali - o acessório segue o principal*”, prevista no art. 92 do Código Civil vigente.

Assim, considera que não há razão para a imposição de multa uma vez que sequer há a existência da obrigação principal de recolhimento do ICMS, razão pela qual o auto de infração e notificação fiscal n. 2107650396/20-5 deve ser anulado.

Em seguida abriu o tópico denominado “DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DA ANTECIPAÇÃO PARCIAL DE ICMS”, onde volta a arguir a nulidade do auto de infração por enquadramento legal incompleto, ausência de fundamentos da antecipação tributária e falta de apresentação dos elementos mínimos esculpidos nos artigos 39 e 51 do RPAF/BA.

Requeru a suspensão da exigibilidade com sustentáculo no art. 151 do CTN, e concluiu apresentando os seguintes pedidos:

- Declaração da nulidade e pleno direito do auto de infração por ausência dos elementos mínimos esculpidos no art. 39 e 51 do RPAF;
- A anulação do referido auto n. 2107650396/20-5, em razão da inexistência de débito tributário proveniente da operação de transferência de mercadoria com o fim de industrialização e fracionamento, entre as unidades da empresa Contribuintes credenciadas localizadas em São Paulo/SP e Feira de Santana/BA;
- Seja concedido o efeito suspensivo a fim de suspender a exigibilidade do tributo enfocado pela notificação restará suspenso visto o disciplinado, pelo Art. 151 do CTN.

Ao final requereu que toda e qualquer intimação seja exclusivamente feita através do procurador por via postal com aviso de recebimento sob pena de nulidade para tanto informa Dr. JHONATHAS APARECIDO GUIMARÃES SUCUPIRA, brasileiro, advogado, inscrito no CPF/MF 034.382.579-12, Andar, e inscrito na OAB/SP sob nº 349.850, com endereço profissional à Avenida Paulista, 1439, 1º Andar, conjunto 12, Bairro Bela Vista, CEP: 01311-200 na cidade, Comarca e Estado de São Paulo.

Consta às fls. 45 a 50, Informação Fiscal prestada pelo Sr. Inspetor Fazendário em Vitória da Conquista, onde, em relação as preliminares de nulidade suscitadas pela defesa, não as acolheu, na forma abaixo sintetizadas:

a) Quanto à alegada ausência de intimação dos lançamentos, onde o autuado alegou que “não foi devidamente notificado na pessoa de seu representante legal conforme determina o citado decreto, o que apresenta ofensa direta ao princípio do contraditório e ampla defesa”, registrou que o autuado é pessoa jurídica, constituída sob as normas de sociedade de responsabilidade limitada, compreendida como aquela formada por duas ou mais pessoas que se responsabilizam solidariamente de forma limitada ao valor de suas quotas pela integralização do capital social e apresenta regras e várias características, tendo como elemento fundamental o contrato social, observando que a responsabilidade tributária é tratada pelo Código Tributário Nacional, de forma ampla, que se dá com a submissão de determinada pessoa ao direito do FISCO de cobrar a prestação da obrigação tributária e no sentido estrito, a responsabilidade ocorre com a submissão em virtude de disposição legal expressa, de certa pessoa que não é contribuinte, mas que está ligada com o fato gerador da obrigação tributária, dando pleno direito ao fisco de exigir a respectiva prestação.

Transcreveu o art. 110 do RPAF/99, para destacar que o regulamento considera claramente no rol de possíveis pessoas a serem intimados acerca de qualquer fato ou exigência fiscal, os responsáveis tributários, no caso, os sócios, de modo que a intimação encaminhada e recebida por uma das sócias da empresa, não é irregular, devendo produzir todos os efeitos jurídicos do ato, inexistindo qualquer ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Considera fato incontestável é que o lançamento do crédito tributário de ofício, através da lavratura do Auto de Infração, deu-se em 08/08/2020, em 09/08/2020 o impugnante recebeu as 3^{as} vias e tomou ciência do mesmo e do Termo de Apreensão, como se vê das folhas 02 e 05 do presente PAF. O recebimento e a ciência foram efetivados pelo senhor Pedro da Silva Filho após expressa autorização (fl. 18), observando que a autorização foi dada por Lucélia Maria Sarrarbo, a mesma que assinou a procura de fl. 42, e, não bastasse, a presente Defesa atesta que o autuado recebeu a intimação, tomou conhecimento integral da acusação e recebeu os documentos que serviram de base ao lançamento, para impugná-lo.

Por conseguinte, sustentou que o processo de intimação do sujeito passivo referente ao presente lançamento foi procedido em total observância as determinações legais e regulamentares, inexistindo qualquer irregularidade, não sendo possível, a presente alegação prosperar.

b) quanto ao alegado cerceamento de defesa pela falta de demonstração da base de cálculo, apontou que, mais uma vez, há a tentativa de mudar os fatos, encontrando barreiras nos documentos acostados ao presente PAF. Neste sentido, assim resumiu os argumentos defensivos: “No caso em análise a nulidade está presente na violação ao direito de defesa consubstanciada no fato da notificação não apresentar os elementos mínimos exigidos para o auto de infração e notificação fiscal, esculpidos no art. 39 e 51 do RPAF, o que dificulta a apresentação de defesa pelo contribuinte as violações”, e continua, “Ademais a notificação fiscal não apresenta de forma clara a base de cálculo e método utilizado para a apuração do tributo, ofendendo o disposto na Sumula 01 do CONSEF Bahia, (...)”.

Desta maneira, disse que foi alegado que o lançamento descumpriu os requisitos elencados nos artigos 39 e 51 do RPAF/99, que estabelecem todos os elementos que devem conter o auto de

infração e na notificação fiscal, elencando-os, enquanto que o artigo 51 aborda exclusivamente os elementos exigidos para validade da notificação fiscal, que não se aplica ao caso em discussão.

A este respeito disse que compulsando os autos, constata-se que as alegações da defesa, contrariam os fatos presentes nos atos administrativos, pois, na folha inicial do Auto de Infração, encontra-se a descrição detalhada dos motivos que resultaram em sua lavratura e demais elementos previstos no citado artigo 39 do RPAF/99, estando identificado o sujeito passivo, seu endereço e qualificação fiscal, os dispositivos legais considerados como infringidos pelo sujeito passivo, foram explicitados objetivamente, os quais servem de suporte a acusação, de forma que a descrição dos fatos, o enquadramento legal e o demonstrativo que acompanha o auto de infração permite o completo conhecimento da acusação fiscal e do débito tributário lançado, possibilitando, assim, o pleno exercício do direito de defesa, que foi plenamente exercido pelo impugnante de forma objetiva, demonstrando total cognição da acusação.

Pontuou que a infração caracterizada no lançamento se fundamenta em fatos descritos no Auto de Infração que se encontram materialmente comprovados no demonstrativo e de forma mais minudente no de 11.06, onde foram listados todos os documentos fiscais acompanhados de suas cópias, constando a identificação do valor das mercadorias, do crédito do ICMS nas respectivas transferências interestaduais, e os cálculos do imposto devido e exigido na autuação, sendo que, como disse, comprovado de forma incontestável no item anterior, o autuado recebeu a 3^a via do Auto de Infração e do Termo de Apreensão, ocorrendo o mesmo com o Demonstrativo de Mercadorias, formulário que compõe a constituição do crédito fiscal de ofício, que traz todos os dados relativos ao cálculo do montante do tributo devido de forma clara e congruente, enquanto que, em campo próprio há a confirmação do recebimento do demonstrativo e a ciência do débito.

Destacou que tal demonstrativo elucida a base de cálculo a partir da aplicação de MVA aos valores consignados nos documentos fiscais, enquanto que a MVA (margem de valor agregado) utilizada tem previsão expressa no Anexo 1 do RICMS/BA, estando, assim, a demonstração da base de cálculo e do método utilizado para a apuração do tributo demonstrados de forma clara e comprehensiva.

Desta forma, destacou que o processo, ora discutido, se encontra em total consonância com o RICMS/2012, com a Lei nº 7.014/96 e com o RPAF/99, haja vista que o mesmo contém todos os pressupostos materiais e formais, obedecendo ao que prevê o art. 39 do citado RPAF/99, o que afasta a ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do diploma regulamentar citado, capazes de macular de nulidade o lançamento.

c) Quanto à alegada “*ilegalidade da imposição de obrigação ao contribuinte por via de regulamento*”, pontuou que todo o enquadramento legal faz parte do Auto de Infração, ou seja, a lei autoriza, textualmente, ao regulamento o estabelecimento de prazos e formas do recolhimento do ICMS, que o faz no citado artigo, estando assim, perfeitamente agindo dentro dos limites da lei.

Dessa forma, também não há que ser acolhida a arguição de nulidade.

No que tange a análise do mérito, disse que quanto à alegação de inexisteceia do fato gerador - aplicação da Súmula 166 do STJ/inadmissibilidade da exigência do recolhimento antecipado do ICMS no território do estado destinatário/da multa acessória/ ausência de fundamentação da antecipação parcial do ICMS, ao sentir do autuado não há ocorrência de fato gerador do ICMS sob o fundamento na SÚMULA 166 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que decidiu pela inexisteceia de fato gerador do ICMS nas operações de transferência entre unidades do mesmo contribuinte.

A este respeito, disse que, por conta do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, a Procuradoria Fiscal do Estado firmou entendimento de que “*Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular*”, com a seguinte ressalva:

“Este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula 166 do STJ e a decisão lançada no REsp 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai

fundamento de validade para as disposições do art. 13, § 4º, da LC 87/96. De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto. Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do REsp nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no art. 13, § 4º, da LC 87/96. Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados”.

Desta forma, fica claro que a fiscalização observou integralmente o que determina a legislação do Estado da Bahia, cuja arguição sobre a possível ilegalidade das mesmas, não pode ser apreciada em sede de contencioso administrativo, a teor do artigo 167, inc. I, do RPAF/99.

Em conclusão disse contestar e refutar toda a peça defensiva e pugnou pela Procedência do presente Auto de Infração.

VOTO

O Auto de Infração sob exame foi expedido para reclamar crédito tributário no valor de R\$ 37.096,84, mais multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte imputação: *“Infração 01 – 54.05.10 – Falta de recolhimento do ICMS ref. à antecipação tributária total, na aquisição interestadual ou do exterior, de mercadorias enquadradas pela legislação interna no regime de substituição tributária, por contribuinte não inscrito, inapto ou que não preencha os requisitos previstos pela legislação fiscal”.*

A título de descrição dos fatos o autuante consignou o que segue: *“Refere-se a falta de antecipação tributária de 1050 sacos de farinha de trigo, acompanhados pelos DANFES 304 e 305, procedentes de outra unidade da federação e destinados para comercialização neste Estado a contribuinte que não possui regime especial para pagamento no prazo”.*

Foram arguidas pelo autuado, em preliminar, nulidades do Auto de Infração, sendo a primeira a título de *“Ausência de Intimação dos Lançamentos”*. Para justificar seu argumento alegou que não foi devidamente notificado na pessoa de seu representante legal, conforme determina o RPAF/BA, o que, ao seu entender, representa ofensa direta ao contraditório e a ampla defesa.

Tal argumento não pode ser acolhido tendo em vista que, sob o ponto de vista de sua formalização, organização do processo e demais procedimentos administrativos foram plenamente atendidos, em particular, foram adotadas as providências estabelecidas nos artigos 26 a 30 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, além de cumprir com o previsto pelo Art. 39 do citado Regulamento e Art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

É de se registrar o previsto pelo Art. 46 do RPAF/BA, também atendido pela fiscalização:

Art. 46. Na intimação do sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, ser-lhe-ão fornecidas cópias de todos os termos, demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante que não lhe tenham sido entregues no encerramento da ação fiscal e que sejam indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do Auto, inclusive dos elementos de prova obtidos pelo fisco junto a terceiros de que porventura o contribuinte não disponha.

No que tange especificamente a intimação ao sujeito passivo, o citado Regulamento estabelece em seu, Capítulo XI:

Art. 108. A intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem.

§ 1º A intimação poderá ser feita por edital publicado no Diário Oficial do Estado quando não obtiver êxito a tentativa via postal.

§ 2º A comunicação por meio eletrônico somente será realizada para contribuinte credenciado pela SEFAZ para acessar o portal de serviços denominado Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, no endereço eletrônico www.sefaz.ba.gov.br.

§ 3º A comunicação por meio do DT-e será considerada recebida numa das seguintes datas, a que ocorrer primeiro:

I - no dia em que a pessoa jurídica efetivar a consulta ao teor da comunicação no domicílio tributário eletrônico, na hipótese de a consulta ocorrer em dia útil;

II - no primeiro dia útil seguinte ao da efetivação da consulta, na hipótese de a consulta ocorrer em dia não útil;

III - no dia útil seguinte após o prazo de 05 (cinco) dias, contados da data de envio da comunicação, caso não ocorra o acesso nesse prazo.

§ 4º O prazo indicado no inciso III do § 3º:

I - será contínuo, excluindo-se, na sua contagem, o dia do envio da comunicação e incluindo-se o do vencimento;

II - fluirá a partir do primeiro dia útil após o envio da comunicação.

Art. 109. Considera-se efetivada a intimação:

I - quando pessoal, na data da aposição da ciência do sujeito passivo ou do interessado, seu representante ou preposto, no instrumento ou expediente;

II - quando por remessa via postal: Nota: A redação atual do inciso II do art. 109 foi dada pelo Decreto nº 15.715, de 27/11/14, DOE de 28/11/14, efeitos a partir de 28/11/14. Redação originária, efeitos até 27/11/14:

III - se efetuada por edital, 3 (três) dias após a sua publicação.

Art. 110. Sempre que for dada ciência ao contribuinte ou responsável tributário acerca de qualquer fato ou exigência fiscal, a assinatura do sujeito passivo, seu representante ou preposto no instrumento correspondente valerá apenas como “recibo” ou “ciente”, visando a documentar sua ciência acerca do fato ou do procedimento fiscal, não implicando concordância ou confissão quanto ao teor do fato comunicado ou da exigência feita.

Portanto, à luz da norma legal acima transcrita, tendo em vista que a ciência por escrito constante do Auto de Infração, apesar de ser consignada pelo motorista que transportava a carga apreendida, este fato foi superado na medida que houve intimação via edital publicada no Diário Oficial, atendendo, desta maneira, o previsto no inciso III, do Art. 109 do RPAF/BA, alcançando o objetivo almejado, tanto que o autuado, tempestivamente, ingressou com impugnação ao lançamento.

Logo, por não se confirmar cerceamento ao direito de defesa, que afinal foi exercido pelo autuado, deixo de acolher o pedido de nulidade formulado.

A título de segundo pedido de nulidade, também por cerceamento de defesa, por falta de demonstração da base de cálculo, trata-se de outro argumento que não se confirma.

Isto em razão de que os argumentos suscitados na defesa serem incompatíveis com os fatos apurados na autuação, ao citar que “*A descrição dos fatos constante na notificação aponta como causa da infração a falta de antecipação do imposto por contribuinte antes da entrada na primeira repartição fazendária do Estado da Bahia, sem descrever a operação que levou ao fato gerador do ICMS*”, que “*... o auto de infração não demonstra de forma clara e objetiva a base de cálculo do imposto, inexistindo demonstrativo de obtenção de tal valor*”, que “*o regulamento editado pela SEFAZ/BA RICMS não possui competência para criar obrigações*” e que “*o RICMS/BA não pode impor ao contribuinte obrigação de antecipar parcial ou integralmente o ICMS antes da entrada da mercadoria no Estado da Bahia*”, os quais nada tem a ver com a autuação.

Assim, ao contrário do quanto citado na defesa, nenhum dos argumentos acima delineados se sustentam na medida em que foram atendidos todos os requisitos estabelecidos pelos artigos 39 do RPAF/BA e 142 do CTN, além de que, os dispositivos legais e regulamentares tomados como base para a autuação são os previstos em lei, e, portanto, estão corretamente aplicados.

No que diz respeito a alegação de que não foi apontado de onde surgiu o valor utilizado como

base de cálculo, bem como, a ausência da sua demonstração, não se confirma, pois, consta a indicação, de forma clara na descrição dos fatos do próprio auto de infração, bem como a demonstração da apuração da base de cálculo consta na planilha de fl. 06, não prevalecendo, desta forma, as alegações defensivas.

Quanto ao mérito da autuação o autuado alegou, inicialmente, inexistência do fato gerador, sob o argumento de que transfere mercadorias entre suas unidades, não ocorrendo a troca de titularidade dos produtos.

Sustentou, também, ser indevida a exigência tributária tendo em vista que as operações de transferências de mercadorias das demais unidades localizadas em outras unidades da federação, não configurarem fato gerador de ICMS, com fulcro na Súmula 166 do STJ, citando, ainda, para referendar seus argumentos a Súmula 08 deste CONSEF, que definiu que *“não cabe a exigência do ICMS nas operações internas de transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular”*.

Foi ainda sustentado pelo autuado que inexiste o fato gerador do ICMS no caso em análise, com a comprovação de que houve uma transferência de mercadoria entre unidades da mesma empresa (sede/filial), não houve a existência do fato gerador, a mercadoria objeto da infração era destinada a processo de industrialização e não comercialização, com o fim exclusivo de industrializar e fracionar a mercadoria, dado a atividade econômica que exerce, conforme consta na base de dados, está codificada no CNAE “46.39-7-02 - Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, com atividade de fracionamento e acondicionamento associada”, que deixa claro a atividade de industrialização de mercadoria.

Esta é uma questão já enfrentada por este órgão julgador administrativo envolvendo a mesma questão e a mesma matéria discutida, em diversas oportunidades, a exemplo dos Acórdãos nº 0196-01/23, 0191-04/23 e 0133-02/20, razão pela qual, tomo como razão para decidir o Voto proferido na 1ª Junta de Julgamento Fiscal, da lavra do I. Julgador Olegário Miguez Gonzalez, cujo inteiro teor reproduzo a seguir, o qual passa a integrar o presente voto, já que abarca as mesmas alegações defensivas trazidas neste PAF:

VOTO

Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.

Rejeito as arguições de nulidade do auto de infração trazidas pelo autuado. Não procede a afirmação do autuado de que a base de cálculo do imposto não foi demonstrada. No demonstrativo à fl. 03, consta de forma individualizada a descrição de cada mercadoria indicada nas notas fiscais nº 335 e 336, bem como a quantidade, o valor indicado na nota fiscal, a MVA, a base de cálculo, a alíquota e o imposto devido. Após tentativas de intimação do autuado com base nos endereços constantes no cadastro da SEFAZ, o autuado foi intimado via publicação no Diário Oficial, conforme previsão no § 1º do art. 108 do RPAF.

A descrição da infração foi apresentada de forma clara no campo “descrição dos fatos”, com indicação do número das notas fiscais e das respectivas chaves de acesso, deixando claro o fato gerador do presente lançamento tributário. Além disso, qualquer imprecisão na indicação dos dispositivos legais que fundamentam a exigência fiscal não consiste em motivo para nulidade do lançamento se na descrição da infração ficar evidente o enquadramento legal. A infração é a falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária total e as notas fiscais e o demonstrativo de débito confirmam quais foram as mercadorias e o método utilizado para apuração do imposto devido.

A exigência da antecipação tributária sobre as operações com farinha de trigo consta no item 11.1 do Anexo 1 do RICMS e nos arts. 373 e seguintes do RICMS. A previsão da antecipação tributária consta do art. 8º da Lei nº 7.014/96, especialmente na alínea “a” do inciso I do seu § 4º. A decisão do STF no Recurso Extraordinário RE 598.677/RS, citada pelo autuado, não admitia a antecipação tributária, antes da ocorrência do fato gerador, sem que houvesse lei prevendo esse instituto. Como demonstrado, os dispositivos legais mencionados afastam qualquer argumentação de que não foi atendido o princípio da legalidade. A

exigência do recolhimento do imposto por antecipação tributária antes da entrada da mercadoria no Estado está prevista no inciso III do art. 332 e havia previsão legal dada pelo art. 32 e inciso III do art. 34 da Lei nº 7.014/96.

Convém destacar que a presente exigência fiscal trata de ICMS devido por antecipação tributária total. A mercadoria objeto da autuação foi farinha de trigo, incluída no item 11.1 do Anexo I do RICMS.

O § 8º do art. 8º da Lei nº 7.014/96 estabelece que o regulamento do ICMS poderá criar ressalvas em relação à regra que proíbe a antecipação tributária total quando a mercadoria se destinar a estabelecimento industrial para utilização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, conforme a seguir:

“§ 8º Salvo disposição em contrário prevista em regulamento, não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar:

.....

III - a estabelecimento industrial, inclusive microempresa e empresa de pequeno porte, que se dediquem à atividade industrial, para utilização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;”.

O inciso I do § 2º do art. 289 do RICMS, vigente à época da ocorrência do fato gerador, estabeleceu a ressalva prevista no § 8º do art. 8º da Lei nº 7.014/96 em relação às operações com farinha de trigo, conforme a seguir:

“Art. 289

§ 2º Nas operações com as mercadorias a seguir indicadas, a retenção ou antecipação do imposto deverá ser feita ainda que se trate de transferência entre estabelecimento da mesma empresa ou que o destinatário seja industrial ou considerado sujeito passivo por substituição em relação à mesma mercadoria:

.....

I - trigo em grãos, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo, em relação às quais serão observadas as regras do capítulo XXVII;”.

Desse modo, o autuado, mesmo na condição de industrial, estava obrigado ao pagamento do imposto por antecipação tributária total nas aquisições de farinha de trigo destinado a processo industrial.

A alínea “a” do inciso III do art. 332 do RICMS estabelece que nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária o imposto devido por antecipação tributária total deverá ser recolhido antes da entrada no território deste Estado, conforme a seguir:

“Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:

.....

III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:

a) enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subsequentes;”.

O autuado não possuía prazo especial para pagamento do imposto devido por antecipação tributária total porque a ressalva de prazo contida no § 2º do art. 332 do RICMS não se aplicava às operações com farinha de trigo e porque não requereu regime especial para isso, nos termos do art. 107 do RPAF. Aliás, mesmo que requeresse não seria deferido, pois estava submetido ao regime especial de fiscalização, conforme Parecer nº 6557/2020.

Assim, a exigência ao autuado do imposto por antecipação tributária total nas aquisições interestaduais de farinha de trigo durante o trânsito da mercadoria no território do Estado da Bahia se apresenta como legítima. Destaco, ainda, que o imposto não está sendo exigido do destinatário em razão da transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, mas em relação à operação subsequente a ser realizada pelo autuado com destino a terceiros, com base no regime de substituição tributária instituído no art. 8º da Lei nº 7.014/96.

Desse modo, voto pela PROCEDÊNCIA do auto de infração”.

Registro, também, que a referência efetuada pelo autuado em relação a Súmula 08 deste CONSEF não se aplica ao presente caso já que se refere a “operações de transferências internas”, enquanto que as operações objeto da autuação não envolvem esta questão, e, de acordo com o autuante, a auditoria foi realizada com livros e documentos fiscais do contribuinte (fiscalização

de comércio) e não de trânsito de mercadorias.

Naquilo que se relaciona ao argumento de que julgamento do Recurso Extraordinário RE 598.677/RS, no tocante a *"Inadmissibilidade da exigência do recolhimento antecipado do ICMS na entrada de mercadoria no território do estado destinatário"*, destacando que com julgamento finalizado em 18.08.2020 afetado em repercussão geral, os Eminentos Ministros por maioria entenderam pela impossibilidade de antecipação do ICMS antes da ocorrência do fato gerador do tributo, transcrevendo excertos de votos ali proferidos acerca desta matéria, destacando que *em razão do acórdão proferido pelo colegiado do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL vigorara a tese de repercussão geral "somente lei em sentido formal pode determinar a antecipação do pagamento de ICMS próprio para momento anterior à ocorrência do fato gerador"*, vejo que, a este respeito, a PGE/Profis, através do Parecer nº PGE20221122021, emitido em 10 de abril de 2022, já se manifestou em outros autos de infração de natureza semelhante ao que ora se analisa, a exemplo do processo de nº 278904.0008/19-0, em que foi solicitada a interpretação em relação a não incidência do ICMS, em deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa em face de julgamento pelo STF de recurso repetitivo, quando se posicionou no sentido de que: *"Assim sendo, diante do acórdão da ADC 49, restou definido que não há incidência do ICMS a título de diferencial de alíquota na transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa, sendo que os efeitos da decisão terão eficácia pró-futuro a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito"*.

Ademais, neste auto de infração não se está exigindo ICMS sobre transferências de mercadorias, mas a antecipação tributária sobre operações de saídas subsequentes.

No que tange a aplicação da multa no percentual de 60%, a mesma fica mantida por estar corretamente tipificada na ocorrência indicada pela autuação, além de possuir previsão legal, não possuindo, este órgão julgador-administrativo, competência para seu afastamento uma vez que se trata de descumprimento de obrigação principal devidamente apontada.

Quanto ao pedido de efeito suspensivo à presente cobrança, observo que esse se processa normalmente até o momento do julgamento definitivo do PAF em instância administrativa, enquanto que o pedido de encaminhamento de intimações formulado pelo Representante Legal do autuado, esclareço que tais providências ocorrem de acordo com o previsto pelo Art. 108 do RPAF/BA, portanto, seu eventual não atendimento, não é motivo para anulação do ato processual, não havendo, entretanto, restrição no sentido de que o pedido possa também ser atendido.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração no valor de R\$ 37.096,84.

VOTO EM SEPARADO (INEXISTÊNCIA DO FATO GERADOR DO ICMS NAS TRANSFERÊNCIAS)

Em que pese concordar com o voto do nobre relator pela procedência do Auto de Infração, em sua inteireza, sirvo-me desse voto em separado para ressaltar, no que tange à alegação do autuado de *inexistência do fato gerador do ICMS nas transferências*, de que, no presente caso, como bem consignado no voto paradigma da 1ª JJF, Acórdão 0196-01/23, acima transscrito, a exigência da antecipação do ICMS, ora em análise, não se refere às aquisições, nas quais o autuado alega haver *operações de transferências entre seus estabelecimentos*, mas em relação às operações futuras e subsequentes de vendas internas a serem realizadas pelo autuado, à época dessas aquisições e, por isso, se trata de "antecipação do ICMS", conforme excerto do referido voto a seguir:

"Destaco, ainda, que o imposto não está sendo exigido do destinatário em razão da transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, mas em relação à operação subsequente a ser realizada pelo autuado com destino a terceiros, com base no regime de substituição tributária instituído no art. 8º da Lei nº 7.014/96."

Sendo assim, da análise de tal alegação, relativa à inexistência de fato gerador do ICMS em transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, vislumbro que tal circunstância

só é pertinente às exigências correspondentes às próprias operações de transferências, a exemplo de crédito ou débito fiscal da respectiva operação de transferência.

No caso sob análise, a exigência da antecipação do ICMS, relativa ao produto farinha de trigo, não está atrelada à operação interestadual de transferência, mas ao fato gerador do ICMS decorrente de evento superveniente àquela operação de transferência, ou seja, a exigência da antecipação do ICMS das operações de vendas subsequentes internas da farinha de trigo ou de seus produtos derivados.

Logo, apesar da aquisição interestadual em transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não tratar de operação tributada, como já se posicionou o STF (ADC nº 49), pois essa movimentação não configura uma circulação de mercadoria, tal circunstância da não incidência da tributação destas operações interestaduais de transferências **não altera a tributação das mesmas mercadorias, relativa à antecipação do ICMS nas operações supervenientes nas vendas internas**, cujos fatos não se comunicam.

Em suma, a inconstitucionalidade declarada pelo STF diz respeito à incidência de tributação apenas para as operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. No caso sob análise da exigência da antecipação do ICMS o fato gerador é posterior e diverso do ocorrido na operação interestadual, em que pese ser consequente, pois decorre das vendas internas posteriores da referida mercadoria, cabendo ao autuado, na condição de substituto tributário, o recolhimento da antecipação do ICMS incidente nas operações subsequentes de vendas internas, estas, sim, repitam-se, sujeitas a incidência antecipada do imposto.

Diante destas considerações, voto com o relator PROCEDENTE o Auto de Infração, porém com tal fundamentação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 210765.0396/20-5, lavrado contra **BARÃO DE SERRO AZUL TRANSPORTE LTDA.**, devendo o autuado ser intimado para efetuar o recolhimento do imposto no valor de **R\$ 37.096,84**, acrescido da multa de 60%, com previsão no Ar. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de janeiro de 2025.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – JULGADOR / VOTO EM SEPARADO