

**A. I. N°** 281077.0027/24-4  
**AUTUADO** J D SANTOS LTDA.  
**AUTUANTE** ANDREA FALCÃO PEIXOTO  
**ORIGEM** DAT NORTE / INFAZ RECÔNCAVO  
**PUBLICAÇÃO INTERNET** – 07/04/2025

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0038-01/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Alegação defensiva que estava amparado por decisão judicial não elide a autuação, haja vista que referida decisão, obtida pelo estabelecimento matriz do autuado, apenas suspende a exigibilidade do ICMS sobre as transferências entre a matriz e filial, não afastando a obrigação de recolhimento do ICMS nas operações subsequentes realizadas pelo autuado que são tributadas, sendo, desse modo, correta autuação. Infração subsistente. Não acolhida a nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/03/2024, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$ 507.316,68, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração imputada ao autuado: *Infração 01 – 002.001.003 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.*

Período de ocorrência: janeiro a agosto de 2023.

O autuado apresentou Impugnação (fls.11 a 23). Registra a tempestividade da peça impugnatória. Em caráter preliminar, argui a nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa, ofensa aos princípios à ampla defesa e ao contraditório.

Alega a existência de irregularidades quanto a inexistência de procedimentos que deveriam anteceder a lavratura do Auto de Infração, dizendo que não tomou conhecimento, por meio de termo de início ou intimações, acerca do procedimento fiscalizatório.

Diz que por essa razão ficou impossibilitado de prestar qualquer esclarecimento que fosse suficiente para evitar a autuação, desse modo, teve o seu direito de defesa cerceado pela conduta ilegal demonstrada.

Salienta que a formalização do início da atividade fiscalizadora tem relevância ao prestar um controle sobre o próprio agente fiscal, ou seja, a própria autoridade fiscal deve ser controlada pelos órgãos de correição a respeito de sua eficiência e probidade, dando cumprimento ao princípio da legalidade dentro da administração pública, inclusive para que se possa aferir se o tempo despendido é compatível com a complexidade dos resultados obtidos. Acrescenta que a formalização do termo de início afasta a espontaneidade do fiscalizado, ou seja, lavrado o termo de início da fiscalização e feita a respectiva notificação, se for o caso, não cabe mais a formulação de denúncia espontânea quanto à matéria objeto da fiscalização.

Alega, também, que houve uma defasagem na maneira pela qual o presente Auto de infração fora constituído, haja vista que “fundamenta” a exigência de forma genérica e sem direcionamento, sendo cediço que a existência simples das indicações de dispositivos legais impossibilitada o contribuinte de exercer plenamente seu direito de defesa, haja vista que da maneira como os autos foram elaborados, torna-se impossível identificar em que pontos as normas foram violadas.

Alega, ainda, que a planilha de apuração anexa ao Auto de Infração não determina a base legal para as aplicações das alíquotas/critérios de cálculos apresentados como o norte para apuração dos valores supostamente devidos, dificultando o entendimento do autuante acerca de determinadas apurações.

Afirma que o correto seria o sujeito passivo ser totalmente informado acerca das acusações que lhe são atribuídas para que pudesse, adequadamente, rebatê-las, sob pena de nulidade do Auto de Infração.

Conclusivamente, diz que havendo o cerceamento da ampla defesa, por ocorrência de exposição genérica da fundamentação base da autuação, bem como ausentes a correlação entre a infração cometida e as circunstâncias de fato, há de se considerar o que reza a Lei nº 6.949/17 no artigo 16, II, que considera como nulos os despachos que realizam preterição ao direito de defesa, sendo assim, consolidando novamente como nulo o presente Auto de Infração.

No mérito, alega impossibilidade da exigência fiscal nas transferências entre filiais de comércio atacadistas.

Esclarece que se trata de pessoa jurídica de direito privado, que exerce atividade mercantil no ramo de comércio atacadista de laticínios e frios, estando sujeito ao recolhimento de ICMS, quando da circulação de mercadorias, seja interna ou interestadual.

Sustenta que a autuação perpetrrou diversos erros, quando não observadas as transferências entre filiais - varejo x atacado - e as cadeias de substituição tributária decorrentes das operações.

Pontua que o fato gerador do ICMS ocorre, inclusive, no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, em face à sua circulação, contudo é equivocado dizer que, da mesma forma, ocorre quando a saída seja de um estabelecimento para outro, do mesmo titular, haja vista que não há transferência de titularidade da mercadoria, sequer a expressão econômica na operação. Ou seja, o estabelecimento de contribuinte, quando realiza a transferência de matriz para filial, não faz venda, portanto não gera receita nessa transmissão.

Assevera que contabilmente, referida exigência, pode ser comprovada pela verificação na DIME (Declaração de ICMS e do Movimento Econômico) dos lançamentos fiscais, de saída de mercadoria, realizados na apuração do imposto, pelos códigos CFOP 5151, 5152, 6151 e 6152.

Diz que desse modo, não se pode exigir referida exação nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, seja esta transferência estadual ou interestadual.

Pontua que a regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se inserida no inciso II do art. 155 da Constituição Federal, cujo teor reproduz, sendo que referido imposto incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte intermunicipal e de comunicação.

Alega que a configuração da hipótese de incidência do ICMS sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, reclama a ocorrência de ato de mercancia, ou seja, a venda da mercadoria. Neste sentido, reproduz excertos do Precedentes do STJ, AgRg no REsp 601140/MG.

Entende como relevante mencionar a lição de Paulo de Barros Carvalho, que define acerca dos termos “operações”, “circulação” e “mercadorias”, assim como de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino quanto ao conceito do vocábulo “circular” e Eduardo de Moraes Sabbag.

Em síntese, diz que o ICMS deve ter na hipótese de incidência a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, como forma de transmissão de sua titularidade, portanto, em sentido contrário, a não incidência do imposto deriva da inexistência de negócio mercantil, havendo, tão-somente, deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro, ambos do mesmo titular, o que não traduz fato gerador capaz de desencadear a cobrança do imposto.

Salienta que os precedentes aduzidos revelam a ilegalidade que vem sendo compelido a fazer, no

caso adimplir exigência do recolhimento ICMS nas transferências realizadas entre Matriz (PI) e filial (BA), estabelecimentos de sua mesma titularidade.

Assinala que por essa razão, ingressou com pedido judicial com objetivo de obter a concessão de liminar para suspensão das exigências de ICMS sobre operações entre filiais e, no mérito, a procedência da ação para adequação ao entendimento do STF de que o mero deslocamento físico de mercadoria, sem a mudança de titularidade, não é fato gerador do ICMS.

Consigna que brilhantemente, nos autos do processo 8174340-94.2022.8.05.0001, a 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador - BA, concedeu medida liminar em 07/12/2022, suspendendo, na forma da Súmula 166 do STJ, a exigibilidade do ICMS nas operações futuras de transferência interna ou interestadual realizadas entre os estabelecimentos da empresa.

Registra que em paralelo, por meio do julgamento da ADC 49 pelo STF, foi declarada a inconstitucionalidade de dispositivo da Lei Complementar 87/1996, que possibilitava a cobrança do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Conclusivamente, consigna que resguardado pelos precedentes emitidos pela Suprema Corte Federal, bem como pelo Superior Tribunal de Justiça, consoante a Súmula 166, pleiteia pelo reconhecimento da ilegalidade do Auto de infração, com a devida anulação da exigência por inoccorrência do fato gerador do ICMS.

Prosseguindo, alega ilegalidade da multa imposta de 60%.

Pontua que a Constituição Federal, em seu artigo 150, inc. IV, preconiza a proibição da utilização do tributo com efeito confiscatório, e, conforme posicionamento da jurisprudência do STF, entendimento idêntico deve ser aplicado às multas moratórias e punitivas. Reproduz decisão judicial neste sentido. Invoca, também, a posição doutrinária de Ricardo Alexandre, em sua obra “Direito Tributário Esquematizado”, 9ª edição, p. 127 e de Eduardo Sabbag, em sua obra “Manual do Direito Tributário”.

Diz que dessa forma, está plenamente vedado o uso da multa como forma de punição.

Assinala que em julgado de relatoria do ministro Celso de Mello, RE 754.554, o STF afastou a aplicação da multa a título de ICMS no percentual de 25% sobre o valor da operação no Estado de Goiás, com o argumento de ser confiscatório a prática de multa de cunho administrativo que ultrapasse o valor do tributo devido, estando também a multa tributária submetida ao princípio do não confisco, substabelecendo importante precedente para os tribunais inferiores (RTJ 200/647-648, Rel. Min. CELSO DE MELLO). Registra, ainda, que o Supremo Tribunal Federal também admitiu multa de 20% sobre o tributo ao argumento de não ter este percentual o indesejável efeito confiscatório (RE 582.461).

Aduz que em analogia aos casos supracitados, entende-se que o princípio da proporcionalidade, norma-constitucional implícita no sistema jurídico- constitucional, traz orientação adequada em busca da definição de limites à prescrição de multas tributárias, devendo as multas tributárias atender à proporcionalidade. Lembra Virgílio Afonso da Silva, para dizer que é cristalino perceber que a referida multa chega ao absurdo percentual de 60% sendo totalmente inadequada à repressão por violação de obrigações tributárias.

Conclusivamente, consigna que em virtude de tais fatos que resultam em inconstitucionalidade da norma, pugna pela anulação da aplicação da multa de 60% no caso em particular, restando o art. 78, II da Lei nº 4.257/89 totalmente incompatível com os valores estabelecidos pela Constituição Federal. Alternativamente, caso não haja a consideração de total abusividade, requer a redução da multa para o percentual de 20% sobre o valor do tributo exigido, que se mostra mais justa em matéria de não conferir à multa caráter de confisco.

Finaliza a peça impugnatória requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, no mérito, que seja julgada totalmente procedente a Impugnação, para determinar o seu cancelamento. Requer, ainda, subsidiariamente, caso seja mantida a exigência, o que diz não esperar, o reconhecimento da

ilegalidade da multa de 60% sobre o ICMS mantido, cancelando-a integralmente, ou, reduzindo-a para 20%, em razão do evidente caráter confiscatório.

A autuante prestou Informação Fiscal (fls. 34 a 36). Contesta a alegação do impugnante de nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa, em face à ausência de Termo de Início de Fiscalização ou intimações sobre o procedimento fiscalizatório, afirmando o referido Termo de Início foi formalizado e devidamente comunicado ao autuado, via DT-e, conforme consta à fl. 04 dos autos. Sustenta que todo o procedimento fiscal foi conduzido de acordo com o princípio da legalidade, inexistindo cerceamento do direito à ampla defesa alegado. Neste sentido, reproduz os artigos 26 e 108 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

Com relação a alegação do impugnante atinente à planilha de apuração, afirma que é inconsistente, haja vista que explicita as alíquotas e critérios conforme a legislação de regência, no caso Lei nº. 7.014/96 e RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12.

Conclusivamente, diz que o Auto de Infração especifica a infração, identifica o autuado, descreve os fatos, determina a base legal e define o valor do débito tributário, portanto, sendo a fundamentação clara e suficiente, descabendo a arguição de nulidade.

No mérito, contesta a alegação do impugnante de impossibilidade de exigência do ICMS nas transferências de mercadorias entre filiais atacadista, por inocorrência do fato gerador.

Pontua que o autuado comercializou as mercadorias recebidas em transferência da matriz localizada no Piauí, sob o CFOP 2409 – regime de substituição tributária – alegando que tais operações visavam apenas o abastecimento de estoque, não configurando fato gerador do ICMS.

Afirma que o autuado comercializou referidas mercadorias para contribuintes locais sem destacar o ICMS “Normal”, assim como sem realizar a devida retenção do imposto, procedendo como se o tributo já houvesse sido antecipado na origem.

Salienta que a infração não se refere à transferência entre matriz e filial, mas sim às operações subsequentes de venda, nas quais o autuado deixou de destacar o ICMS devido no documento fiscal e de proceder a retenção e recolhimento do imposto sobre as operações internas realizadas no Estado da Bahia.

Ressalta que em face ao desmembramento realizado pelo sistema de autuação da SEFAZ/BA, no caso SLCT, a retenção e o respectivo recolhimento do ICMS foram tratados como objeto da infração 01 do Auto de Infração nº. 281077.0013/24-3.

Observa que a decisão judicial obtida pela matriz do autuado, apenas suspende a exigibilidade do ICMS sobre transferências entre a matriz e filial, contudo não exime o autuado da obrigação de recolher o imposto nas operações subsequentes, inclusive a mercadoria em questão, produtos comestíveis resultantes do abate de aves, está sujeita à antecipação tributária, conforme o artigo 289 do RICMS/BA/12, devendo o imposto ser recolhido no momento da venda, encerrando a fase de tributação.

No tocante à alegação do impugnante referente à ilegalidade da multa de 60%, consigna que referida multa tem respaldo na Lei nº. 7.014/96, sendo proporcional à infração cometida.

Finaliza a peça informativa mantendo, na íntegra, o Auto de Infração.

## **VOTO**

A acusação fiscal é que o autuado não recolheu o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Inicialmente, cabe apreciar a nulidade arguida pelo impugnante por cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório, em virtude de não ter tomado conhecimento prévio do procedimento fiscal, mediante Termo de Início ou Intimações, razão pela qual ficou impossibilitado de prestar qualquer esclarecimento que fosse suficiente para evitar a autuação.



Certamente que incorre em equívoco o impugnante, haja vista que o aludido Termo de Início de Fiscalização, efetivamente, foi lavrado tempestivamente em 27/02/2024, sendo enviado, via DT-e, ao seu domicílio eletrônico, conforme se verifica no documento acostado à fl. 04 dos autos.

Assim sendo, não procede a alegação do impugnante.

Argui, também, o impugnante a nulidade com o fundamento de que houve uma defasagem na maneira pela qual o presente Auto de infração fora constituído, haja vista que “fundamenta” a exigência de forma genérica e sem direcionamento, sendo cediço que a existência simples das indicações de dispositivos legais impossibilita o contribuinte de exercer plenamente seu direito de defesa, haja vista que da maneira como os autos foram elaborados, torna-se impossível identificar em que pontos as normas foram violadas.

Do mesmo modo, não há como prosperar essa alegação defensiva, haja vista que os dispositivos normativos indicados no campo próprio do Auto de Infração são aqueles aplicáveis à infração imputada. Além disso, identifica-se, claramente, na descrição da conduta infracional, que autuação diz respeito à falta de recolhimento do ICMS em razão de ter o autuado realizado operações de saídas tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

O impugnante alega, ainda, que a planilha de apuração elaborada pelo autuante anexada ao Auto de Infração não determina a base legal para as aplicações das alíquotas/critérios de cálculos apresentados como o norte para apuração dos valores supostamente devidos, dificultando o seu entendimento acerca de determinadas apurações.

No tocante à essa alegação, verifica-se que também não há como prosperar, tendo em vista que as planilhas elaboradas pela autuante, constante na íntegra no CD acostado à fl. 07 dos autos, permitem constatar que todos os elementos necessários e suficientes para entendimento da apuração estão presentes nas respectivas colunas, no caso número do documento, chave de acesso, data, descrição do produto, valor do item, base de cálculo, alíquota aplicada, valor do ICMS apurado.

Diante do exposto, não acolho a nulidade arguida, haja vista que o lançamento de ofício em questão foi realizado em conformidade com a legislação tributária de regência, inexistindo vício ou que o inquine de nulidade, portanto, incorrendo qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

No mérito, constato que assiste razão a autuante quando afirma que a judicial obtida pela matriz do autuado, apenas suspende a exigibilidade do ICMS sobre transferências entre a matriz e filial, não afastando a obrigação de recolhimento do ICMS nas operações subsequentes.

De fato, apesar de não ter coligido aos autos a aduzida decisão judicial, as próprias palavras do autuado na sua peça impugnatória permitem concluir que a referida decisão judicial diz respeito às transferências entre os seus estabelecimentos. Veja-se: *Por esta razão, a autuada ingressou com pedido judicial com objetivo de obter a concessão de liminar para suspensão das exigências de ICMS sobre operações entre filiais e, no mérito, a procedência da ação para adequação ao entendimento do STF de que o mero deslocamento físico de mercadoria, sem a mudança de titularidade, não é fato gerador do ICMS. Brilhantemente, nos autos do processo 8174340-94.2022.8.05.0001, a 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador - BA, concedeu medida liminar em 07/12/2022, suspendendo, na forma da Súmula 166 do STJ, a exigibilidade do ICMS nas operações futuras de transferência interna ou interestadual realizadas entre os estabelecimentos da empresa.*

Ocorre que no presente caso, não se exige o imposto referente às transferências realizadas, mas sim o ICMS devido pelas saídas subsequentes que são tributadas, portanto, correta a exigência do imposto conforme a autuação.

Diante disso, a infração é procedente.

Por derradeiro, no que tange à alegação do impugnante de ilegalidade da multa de 60% e o seu

caráter confiscatório, por certo que existe um óbice intransponível à sua apreciação por parte dessa Junta de Julgamento Fiscal, no caso a ausência de competência para declarar a inconstitucionalidade da norma, consoante determina o art. 167, I, do RPAF/BA/99:

*Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

[...]

Cabível observar que referida multa encontra-se prevista no art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº. 7.014/96, portanto indicada corretamente no presente Auto de Infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281077.0027/24-4**, lavrado contra **J D SANTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 507.316,68**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº. 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de março de 2025.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR