

**PROCESSO** - A. I. Nº 210363.3015/16-6  
**RECORRENTE** - V & N MENEZES COMÉRCIO LTDA. (TODO MUNDO USA) - ME  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0199-05/16  
**ORIGEM** - INFAS FEIRA DE SANTANA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 21/09/2017

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0305-12/17**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. TRIBUTÁRIA. CALÇADOS. Operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, que operam no comércio varejista e atacadista. Incidência do imposto. Hipótese não elencada na legislação de exclusão da exigência do imposto por antecipação tributária. Inexistência de “bitributação”. Possibilidade de resarcimento do ICMS recolhido em favor das unidades federadas em que se processaram os pagamentos do ICMS-ST sem a ocorrência posterior do fato gerador presumido. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 5ª JJF, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA. O Auto de Infração lavrado em 29/06/16, julgado Procedente, que exige ICMS e multa por obrigação acessória no montante de R\$155.844,44, tendo em vista a seguinte acusação: “*Infração 01 – 07.21.01 – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Lançada a multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “d”, da Lei nº 7.014/96*”.

Após tramitação regular do presente PAF em primeira instância, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº 0199-05/16, decidiu, por unanimidade, pela Procedência do presente auto, conforme voto transscrito abaixo:

**VOTO**

“*No Auto de Infração em lide o contribuinte é acusado de não ter efetuado o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, relativamente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado.*

*Essas aquisições têm origem em operações de transferências de mercadorias dos estabelecimentos da empresa localizados em Aracaju – Sergipe e Petrolina – Pernambuco, com destino ao estabelecimento localizado em Feira de Santana – BA, que integra o polo passivo deste Auto de Infração. As mercadorias transferidas são calçados, que à época da ocorrência dos fatos geradores se encontravam enquadrados no regime de substituição tributária “para frente”, nas operações internas, verificadas no território do Estado da Bahia.*

*O contribuinte, na fase de defesa, sustenta que o Auto de Infração é insubstancial, pois se baseia, única e exclusivamente, em operações de transferência de mercadorias, realizadas entre os estabelecimentos da matriz e da filial ou entre os estabelecimentos das filiais da empresa, o que afastaria a incidência do ICMS, conforme Súmula 166, do STJ. Argumentou ainda que a exigência de pagamento do ICMS nas operações de transferências se configuraria em bitributação, porque nas aquisições originárias das mercadorias, sujeitas ao regime de substituição ou antecipação tributária, houve o recolhimento dos impostos ficando encerrada a fase*

de tributação.

As operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, localizados em unidades federadas distintas, não se encontram albergados no campo de não incidência do ICMS, visto que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 12, I, prescreve a seguinte regra:

**Art. 12.** Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

**I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;**

O entendimento consolidado no Estado da Bahia, através de incidente de uniformização da Procuradoria Geral do Estado (PGE) nº 2016.169505-0 é no sentido da não incidência do ICMS tem lugar tão somente em relação às transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Este entendimento não alcança, portanto, as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, tendo em vista que a Súmula 166 do STJ e a decisão lançada no REsp 1.125/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai o fundamento de validade para as disposições do art. 13, § 4º, da LC 87/96, que tratam da definição da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias. Conforme consta no citado incidente, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda que 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. O próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do REsp nº 1.109.298-RS, que discute, especificadamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no art. 13, § 4º, da LC 87/96, revelando 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. Portanto, é insubstancial o primeiro pedido do contribuinte, no tocante ao afastamento da incidência do ICMS nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

No que se refere à alegação o Auto de Infração exige imposto já recolhido no Estado de origem das mercadorias pelo regime da substituição/antecipação tributárias, implicando em “bitributação”, também não vislumbramos razões jurídicas para acolher o pleito empresarial.

Conforme pontuou o autuante na informação fiscal, o Anexo I, do RICMS/BA, aprovado pelo Dec. n.º 13.780/12, vigentes em 2014 e 2015, estabelecia a sujeição passiva das operações com calçados ao regime de substituição tributária ou antecipação do recolhimento do imposto.

Por sua vez o art. 8º, § 8º, da Lei nº 7.014/1996, estabelecia todas as hipóteses em que não se faria a retenção ou antecipação do imposto nas operações sujeitas ao regime de substituição ou antecipação tributária. O inciso I, do mencionado dispositivo legal, continha norma que previa o tratamento tributário a ser dado às operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, com os seguintes comandos:

“(…)

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

**I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial;**  
(...)"

A partir do comando legal transscrito, as operações de transferências realizadas pela empresa autuada não estão enquadradas entre as hipóteses em que não é feita a retenção ou antecipação do imposto, contidas na Lei nº 7.014/1996, pelas seguintes razões:

1. A matriz não é um estabelecimento industrial;
2. As filiais não são atacadistas de estabelecimento industrial.

Em decorrência, a empresa autuada, na condição de sujeito passivo por substituição, era a responsável pela falta de retenção do imposto devido nas operações descritas em cada DANFE, reproduzidos às fls. 13 a 66 deste PAF, ou seja, a empresa autuada, no período de 2014 e 2015, não efetuou nenhum recolhimento do ICMS – ST (Substituição Tributária).

Por sua vez a legislação de regência do tributo estabelece mecanismos de resarcimento do ICMS que tem por finalidade evitar que se configure a duplidade de pagamento de tributo.

Nesse sentido as unidades da Federação celebraram, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), dentre outros acordos, o Convênio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o

*Distrito Federal.*

*Dentre as cláusulas do Convênio ICMS 81/93 destaca-se os que tratam do ressarcimento do imposto retido ou antecipado (cláusulas primeira, segunda, terceira e quarta), com o seguinte teor:*

*(...)*

**Cláusula primeira.** *Aos Convênios e Protocolos a serem firmados entre os Estados e/ou Distrito Federal, concernentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS, que estabeleçam o regime de substituição tributária, aplicar-se-ão os procedimentos consignados neste Convênio, ressalvado o disposto na cláusula décima quarta.*

**Cláusula segunda.** *Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.*

**Cláusula terceira.** *Nas operações interestaduais, entre contribuintes, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado mediante emissão de nota fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do estabelecimento fornecedor que tenha retido originalmente o imposto.*

*§ 1º O estabelecimento fornecedor de posse da nota fiscal de que trata o caput desta cláusula, visada na forma do § 5º poderá deduzir o valor do imposto retido, do próximo recolhimento à unidade federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento.*

*§ 2º Em substituição à sistemática prevista nesta cláusula, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer forma diversa de ressarcimento.*

*§ 3º O valor do ICMS retido por substituição tributária a ser ressarcido, não poderá ser superior ao valor retido quando da aquisição do respectivo produto pelo estabelecimento.*

*§ 4º Quando for impossível determinar a correspondência do ICMS retido à aquisição do respectivo produto, tomar-se-á o valor do imposto retido quando da última aquisição do produto pelo estabelecimento proporcional à quantidade saída.*

*§ 5º A nota fiscal emitida para fim de ressarcimento deverá ser visada pelo órgão fazendário em cuja circunscrição localiza-se o contribuinte, acompanhada de relação discriminando as operações interestaduais.*

*§ 6º A critério do fisco de cada unidade federada, a relação prevista no parágrafo anterior poderá ser apresentada em meio magnético.*

*§ 7º As cópias das GNR relativas às operações interestaduais que geraram o direito ao ressarcimento serão apresentadas ao órgão fazendário em cuja circunscrição localiza-se contribuinte, no prazo máximo de 10 (dez) dias após o pagamento;*

*§ 8º Na falta de cumprimento do disposto no parágrafo anterior, os órgãos fazendários não deverão visar nenhuma outra nota fiscal de ressarcimento do contribuinte omissa, até que se cumpra o exigido.*

**Cláusula terceira.** *Nas operações interestaduais com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido será efetuado mediante emissão de nota fiscal, em nome do estabelecimento que tenha efetuado a retenção, pelo valor do imposto retido em favor da unidade da Federação de destino.*

*§ 1º O estabelecimento que efetuou a primeira retenção poderá deduzir, do próximo recolhimento à unidade da Federação de origem, a importância do imposto retido a que se refere o parágrafo anterior, desde que disponha do documento ali mencionado.*

*§ 2º Em substituição à sistemática prevista nesta cláusula, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer forma diversa de ressarcimento.*

**Cláusula quarta.** *No caso de desfazimento do negócio, se o imposto retido houver sido recolhido, aplica-se o disposto na cláusula terceira, dispensando-se a apresentação da relação de que trata os §§ 5º e 6º e o cumprimento do disposto no § 7º.*

*(...)"*

*No Estado da Bahia, as normas correspondentes ao ressarcimento do imposto retido ou antecipado estão contidas nos art. 299 a 303, do RICMS/BA, com a seguinte redação:*

*"(...)"*

**Art. 301.** *Nas operações interestaduais para estado signatário de convênio ou protocolo que preveja a*

*retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, se as mercadorias já tiverem sido objeto de retenção ou antecipação do imposto, a fim de que não se configure duplicidade de pagamento do tributo:” (...)"*

*Frente também ao quadro normativo acima descrito a empresa autuada poderia, em conjunto com a matriz e a outra filial, encontrar nas legislações dos Estados de Sergipe e de Pernambuco os fundamentos para os pedidos de resarcimentos dos impostos efetivamente retidos ou antecipados, cujos recolhimentos foram efetuados em favor daquelas unidades federadas.*

*Todavia, o ICMS-ST exigido no presente Auto de Infração é devido, por força do disposto na legislação acima transcrita e no fato de que o imposto deve ser recolhido em favor do Estado onde se processará as operações de venda a consumidor final das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sem prejuízo da aplicação dos procedimentos de resarcimento em favor do contribuinte junto às unidades federadas onde se verificou o pagamento antecipado sem posterior realização do fato gerador presumido.*

*Ante o acima exposto nosso voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformada com a decisão de Primeira Instância a autuada interpôs Recurso Voluntário (Fls. 236/247), e em apertada síntese repete as alegações da peça inicial.

Inicialmente, informa que a Recorrente possui uma matriz (Aracaju) e duas filiais (Feira de Santana e Petrolina). No caso do presente Auto de Infração, a fiscalização deu-se, única e exclusivamente, sobre Notas Fiscais de transferência, tanto da matriz de Aracaju – SE para a filial de Feira de Santana, quanto da filial de Petrolina - PE para a de Feira de Santana.

Conclui que: “*o Auto de Infração é insubsistente, porquanto incide sobre operações em que não há circulação jurídica da mercadoria (transferência de titularidade). O Art. 155, II da CF, que transcreve.”*

Assevera que: *conforme se verifica, as Notas Fiscais acostadas na Defesa, e que embasam a Autuação são todas de transferência de mercadoria, o que afasta a incidência do ICMS, já que, na forma exigida pela Constituição Federal, não há a circulação da mercadoria, que se observa pela transferência de propriedade.*

Assim, colaciona ao PAF o quanto sumulado pelo STJ, no verbete de nº 166: “*Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.*”. Igualmente, é deveras oportuna a juntada do julgamento do RESP 1125133 / SP, seguindo o rito dos Recursos Repetitivos.

Cita e transcreve Jurisprudência e legislação sobre essa questão.

Esclarece que: *de acordo com toda a documentação acostada, as Notas Fiscais que serviram ao Auditor Fiscal para embasar o Auto de Infração são notas de transferência de mercadorias entre matriz-filial ou filial-filial, não havendo qualquer alteração de titularidade dos produtos, o que demonstra, claramente a insubsistência do Auto de Infração, devendo ser reformada a decisão prolatada pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, julgando-o improcedente, por todas as razões já demonstradas.*

Salienta que “*Caso não seja acatado o quanto anteriormente demonstrado, em atenção ao Princípio da Eventualidade, vem, perante V. Senhoria demonstrar que o pagamento do tributo aqui exigido, configura, claramente, caso de bitributação, pois, os bens constantes das Notas Fiscais constantes do Auto de Infração, nos Estados de Pernambuco e Sergipe estão sujeitos ao regime de antecipação parcial e substituição tributária, respectivamente, razão pela qual quando da aquisição das mercadorias das suas fornecedoras, a Impugnante realizou o pagamento do ICMS para os referidos Estados, não restando qualquer saldo de imposto a pagar.”*

Afirma que: “*resta evidente que o ICMS antecipação parcial ou substituição tributária, exigido pelo Estado da Bahia já foi pago, integralmente, quando da aquisição das mercadorias perante as fornecedoras, não restando qualquer valor a pagar. Assim, também neste ponto, o Auto de Infração é insubsistente, e deve ser julgado improcedente, e, ato contínuo, arquivado”.*

Por fim, requer:

*“a) seja recebida a presente DEFESA para declarar a insubsistência do Auto de Infração, julgando-o improcedente, e, ato contínuo determinado sua baixa, tendo em vista que as operações que embasaram a Autuação tratam-se de operações de transferências de mercadorias entre matriz-filial ou filial-filial, registrada com CFOP de transferência de mercadorias, e não geram a incidência do ICMS, na forma da Constituição Federal art. 155, II, Súmula nº 166 do STJ, e jurisprudência sedimentada do STJ;*

*b) caso não acolhido o quanto requerido no pedido “a”, em atenção à eventualidade, seja recebida a presente DEFESA para declarar a insubsistência do Auto de Infração, julgando-o improcedente, e, ato contínuo determinado sua baixa, tendo em vista a ocorrência do pagamento da substituição tributária (Sergipe) e antecipação parcial (Pernambuco) do ICMS, encerrando a fase de tributação, sob pena de caracterizar-se bitributação, conforme demonstrado à saciedade.”*

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão proferida por meio do Acórdão 5<sup>a</sup> JJF nº 0199-05/16, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 29/06/2016 para exigir crédito tributário no montante de R\$155.844,44, sob a acusação de não ter efetuado o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, relativamente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado.

A recorrente em sua tese recursal contesta a legitimidade do lançamento guerreado, por ele se lastrear, única e exclusivamente, em operações de transferência de mercadorias, realizadas entre os estabelecimentos da matriz e da filial ou entre os estabelecimentos das filiais da empresa, o que afastaria a incidência do ICMS, conforme Súmula nº 166, do STJ.

E caso não prospere, afirma que a exigência de pagamento do ICMS nas operações de transferências se configuraria em bitributação, porque nas aquisições originárias das mercadorias, sujeitas ao regime de substituição ou antecipação tributária, houve o recolhimento dos impostos ficando encerrada a fase de tributação.

No caso da substituição tributária houve o pagamento para o Estado de Sergipe e da antecipação parcial para o Estado de Pernambuco do ICMS, encerrando a fase de tributação, sob pena de caracterizar-se bitributação, conforme demonstrado à saciedade.

Cumpre esclarecer que o objeto da exigência fiscal em lide é a antecipação tributária incidentes nas operações de vendas posteriores realizadas pela filial baiana.

Desta forma não há de se falar aqui da Súmula nº 166, pois a presente autuação fiscal, não se refere à cobrança de ICMS sobre as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, localizados em unidades federadas distintas.

Com relação à alegação de que, o Auto de Infração exige imposto já recolhido no Estado de origem das mercadorias pelo regime da substituição/antecipação tributárias, implicando em “bitributação”, também entendo que não deve prosperar a tese da recorrente, e me filio ao entendimento da decisão de piso.

Verifico que o Anexo I, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, vigentes em 2014 e 2015, estabelecia a sujeição passiva das operações com calçados (item 09) ao regime de substituição tributária ou antecipação do recolhimento do imposto.

Assim, a empresa autuada, na condição de sujeito passivo por substituição, era a responsável pela falta de retenção do imposto devido nas operações descritas em cada DANFE, reproduzidos às fls. 13 a 66 deste PAF, ou seja, a empresa autuada, no período de 2014 e 2015, não efetuou nenhum recolhimento do ICMS – ST (Substituição Tributária), conforme o art. 8º, § 4º, inciso I, alínea “a” da Lei nº 7.014/1996:

*§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:*

*Nota: A redação atual do § 4º do art. 8º foi dada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10.*

*I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembarço aduaneiro, tratando-se de:*

*a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;*

Verifico nos cadernos processuais (fls. 10/12) que o autuante, em seu demonstrativo de apuração da substituição tributária não recolhida ao realizar o cálculo do ICMS devido, concedeu o crédito que seria devido nas operações de transferências de suas filiais – operações de entradas – sendo o imposto cobrado o resultado da operação matemática de créditos e débitos.

Diante do exposto, não vejo no presente recurso motivo suficiente para modificar a decisão ora recorrida, entendo que o ICMS-ST exigido no presente PAF é devido, por força do disposto na legislação acima transcrita e no fato de que o imposto deve ser recolhido em favor do Estado onde se processará as operações de venda a consumidor final das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sem prejuízo da aplicação dos procedimentos de resarcimento em favor do contribuinte junto às unidades federadas onde se verificou o pagamento antecipado sem posterior realização do fato gerador presumido.

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração PROCEDENTE.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida para julgar PROCEDENTE o Auto de Infração nº 210363.3015/16-6, lavrado contra V & N MENEZES COMÉRCIO LTDA. (TODO MUNDO USA) - ME, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$155.844,44, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de agosto de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS