

A. I. N° - 2978560005/17-7
AUTUADO - LOJAS AMERICANAS S.A.
AUTUANTES - VLADIMIR MIRANDA MORGADO e JOÃO MARLITO MAGALHÃES DANTAS
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 15.12.2017

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0210-05/17

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS (DERIVADOS DA FARINHA DE TRIGO) PARA ESTE ESTADO. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Protocolo ICMS n° 185/09 exclui a incidência do ICMS-ST nas transferências destinadas ao Estado da Bahia. Infração elidida. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 12/06/2017, exige ICMS no valor de R\$447.646,61, acrescido da multa de 60%, imputando ao autuado, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, a seguinte infração:

“Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia”

Enquadramento Legal: art. 10, da Lei n° 7.014/96 c/c Cláusulas 1^a a 3^a e 5^a do Protocolo ICMS n° 50/05, com multa de 60% prevista no art. 42, II, alínea “e”, da Lei n° 7.014/96.

O autuado apresenta defesa às fls. 62 a 68, inicialmente citando artigos da legislação estadual para confirmar que sua peça defensiva é tempestiva.

Em relação ao mérito, o impugnante diz que o Auto de Infração em epígrafe foi levado a efeito em virtude da falta de recolhimento do ICMS-ST incidente sobre as mercadorias transferidas pelo Centro de Distribuição/PE (estabelecimento autuado) às lojas situadas no Estado da Bahia. Acrescenta que nos termos do relato fiscal, a Impugnante teria violado o Protocolo ICMS n° 50 de 2005, que instituiu a Substituição Tributária nas operações com massas alimentícias, biscoitos, bolachas, bolos, pães, macarrões instantâneos e outros derivados da farinha de trigo.

Transcreve o mencionado Protocolo, reconhecendo que as mercadorias descritas estão submetidas a sistemática da Substituição Tributária, porém alega que os autuantes não se atentaram para o fato do Estado da Bahia se encontrar justamente na exceção do aludido Convênio, estando, consequentemente, todas as transferências interestaduais com produtos derivados de farinha de trigo submetidas ao regime normal de tributação.

Aduz que da simples leitura da Cláusula Primeira do citado Protocolo, depreende-se que as mercadorias ali mencionadas, quando transferidas ao Estado da Bahia, não se sujeitam à sistemática de Substituição Tributária, não havendo que se falar em falta de recolhimento de ICMS-ST.

Ratifica que em evidente violação ao inciso II, do §1º, da cláusula 1^a do Protocolo ICMS n° 50/05, a Fiscalização entendeu por bem proceder a exigência fiscal sobre tal operação.

Destaca que todos os itens elencados no levantamento fiscal são registrados sob as NCM's do Protocolo em questão, quais sejam, 1902.1, 1905 e 1902.30.00, que se submetem ao regime normal de apuração nas transferências destinadas ao Estado da Bahia.

Menciona que em autuação idêntica lavrada em face da ora Impugnante (AI n° 281066.0001/16-0), os próprios fiscais autuantes se manifestaram no curso do processo, reconhecendo a impossibilidade da exigência de ICMS-ST sobre transferências interestaduais destinadas ao Estado da Bahia.

Ao final, requer seja o Auto de Infração julgado improcedente, cancelando-se o crédito tributário constituído.

Os autuantes prestam informação fiscal à fl. 96, inicialmente registrando que a presente cobrança constitui apenas uma das três originadas de uma única Auditoria e que, por força da praticidade processual administrativa estabelecida em legislação, acabou sendo desdobrada em três lançamentos separados.

Reconhecem que neste processo assiste razão integral ao contribuinte, dizendo que o Protocolo em discussão apresenta uma peculiaridade rara nos acordos interestaduais atinentes ao imposto estadual.

Aduzem que a despeito dos produtos levantados estarem enquadrados, existe uma ressalva no inciso II do parágrafo primeiro da cláusula primeira, criada pelo Protocolo ICMS 185/09, qual seja, a de que a tributação antecipada se aplica também nas operações de transferência, salvo as que tenham como destino o Estado da Bahia.

VOTO

Da análise dos elementos constitutivos do processo, constata-se que o lançamento ora combatido se fundamenta na alegação de que o impugnante, na qualidade de substituto tributário, quando das transferências de mercadorias de seu Centro de Distribuição localizado no Estado de Pernambuco para as lojas situadas na Bahia, teria deixado de recolher o ICMS-ST referente às mercadorias elencadas no Protocolo ICMS nº 50/05.

Em razão disto, entendeu os autuantes que o contribuinte teria infringido o art. 10, da Lei nº 7.014/96 c/c Cláusulas 1^a, 2^a, 3^a e 5^a do Protocolo ICMS nº 50/05, o que importaria na aplicação da multa de 60% prevista no art. 42, II, alínea “e”, da supra citada.

Todavia, o crédito tributário constituído através do Auto de Infração em apreço não merece prosperar, eis que as operações realizadas com o Estado da Bahia encontram-se na exceção do Protocolo ICMS nº 50/05, com a nova redação dada pelo Protocolo ICMS nº 185/09, abaixo transcrito:

“Os Estados de Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe, neste ato representados pelos respectivos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação, reunidos na cidade de Mata de São João, BA, no dia 16 de dezembro de 2005, tendo em vista o disposto nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e no art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, de 13 de setembro de 1996, resolvem celebrar o seguinte

PROTÓCOLO

Nova redação dada ao caput da cláusula primeira, acrescido dos incisos I e II, pelo Prot. 04/04, efeitos a partir de 01.04.06.

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com os seguintes produtos alimentícios derivados da farinha de trigo ou de suas misturas, classificados nas respectivas posições da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subsequentes saídas:

I - massa alimentícia - NBM/SH 1902.1;

II - biscoitos, bolachas, bolos, wafers, pães, panetones e outros produtos similares - NBM/SH 1905;

Acrescido o inciso III à cláusula primeira pelo Prot. ICMS 80/10, efeitos a partir de 01.06.10.

III - macarrão instantâneo - NBM/SH 1902.30.00”

“Cláusula primeira Nas operações interestaduais com os seguintes produtos alimentícios derivados da farinha de trigo ou de suas misturas, classificados nas respectivas posições da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subsequentes saídas:

(...)

§ 1º A substituição tributária prevista nesta cláusula também se aplica em relação:

1 - ao diferencial de alíquota, na entrada interestadual com destino ao uso ou consumo do estabelecimento destinatário, quando contribuinte do imposto;

Nova redação dada ao inciso II do § 1º da cláusula primeira pelo Prot. ICMS 185/09, efeitos a partir de 21.12.09.

II - às transferências interestaduais, exceto em relação às operações destinadas ao Estado da Bahia; (grifo nosso)

III - às operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se refere este protocolo, 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.

Resta evidente que a intenção do legislador no parágrafo acima transcrito foi de ampliar os efeitos do Protocolo nº 50/05, para alcançar não somente o industrial ou importador, mas também todos que realizem as operações descritas nos seus três incisos, porém excetuando de forma explícita as operações de transferências interestaduais destinadas ao Estado da Bahia.

Portanto, é inequívoco que o Auto de Infração não deve prosperar, tendo em vista que há uma ressalva no próprio Protocolo que exclui a incidência do ICMS-ST nas transferências destinadas para este Estado, submetendo as mercadorias ali dispostas, ao regime normal de apuração, fato inclusive reconhecido pelos autuantes em sua informação fiscal.

Diante do exposto, e ressaltando ainda que a 6ª JJF, através do ACÓRDÃO JJF Nº 0086-06/16, em infração idêntica também decidiu pela insubsistência da exigência, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE

Em que pese o abalizado voto do nobre Relator, reservo-me a divergir do seu entendimento.

É que o instituto jurídico da substituição tributária decorre do princípio federativo representando pacto cooperativo em que, facultando melhor gestão da arrecadação tributária sobre a tributação do ICMS, o Estado de origem institui mecanismo que antecipa a favor do Estado de destino (inclusive, se este for o próprio Estado de origem), o ICMS relativo às subsequentes operações internas realizáveis na unidade federativa de destino, já que, quando a mercadoria não é nele consumida, mas objeto de nova operação interestadual, o Estado beneficiário da tributação antecipada, obriga nova ST a favor do novo Estado destinatário, de modo que a tributação apenas seja encerrada no Estado em que a mercadoria ou serviço seja consumido.

Suas normas gerais constam do Convênio 81/93 e ao que me interessa, destaco:

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, **com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária**, o resarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado pelo contribuinte mediante emissão de nota fiscal eletrônica, exclusiva para esse fim, em nome de qualquer estabelecimento inscrito como substituto tributário que seja fornecedor do contribuinte substituído. (grifos nossos)

Cláusula quinta A substituição tributária não se aplica:

I - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.

II - às transferências para outro estabelecimento, **exceto varejista**, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.

Parágrafo único Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria.

O Protocolo ICMS 50/05 teve por propósito: **a)** incluir as mercadorias objeto da autuação na ST, nas operações de aquisições interestaduais entre os Estados signatários (inclusive operações de transferência), e; **b)** atribuir ao **industrial** ou ao **importador** (quando for o caso), a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas subsequentes operações de saídas internas nos Estados de destino signatários do citado protocolo. Eis sua redação:

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com os seguintes produtos alimentícios derivados da farinha de trigo ou de suas misturas, classificados nas respectivas posições da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, fica atribuída ao **estabelecimento industrial** ou **importador** a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subsequentes saídas:

I - massa alimentícia - NBM/SH 1902.1;

II - biscoitos, bolachas, bolos, wafers, pães, panetones e outros produtos similares - NBM/SH 1905;

III - macarrão instantâneo - NBM/SH 1902.30.00.

Repto, como já fiz observar acima, é obviedade jurídica que tanto a substituição tributária prevista no Protocolo ICMS 50/05 como qualquer ST de operação de aquisição interestadual (inclusive, as destinadas ao uso e consumo do estabelecimento destinatário, quando contribuinte do imposto), restringe-se a antecipar a tributação relativa às subsequentes operações em que o consumo da mercadoria ou serviço se conclui no Estado de destino consumidor, **beneficiário do ICMS antecipado**.

Tanto é assim, que o inciso I trata do diferencial entre as alíquotas internas e interestaduais, e inciso III (ambos do § 1º do citado protocolo) repete as normas gerais do Conv. ICMS 81/93, acima reproduzidas:

Cláusula primeira ...

§1º A substituição tributária prevista nesta cláusula também se aplica em relação:

I - ao diferencial de alíquota, na entrada interestadual com destino ao uso ou consumo do estabelecimento destinatário, quando contribuinte do imposto;

...

III - às operações interestaduais realizadas por **contribuinte** com as mercadorias a que se refere este protocolo, 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**. (grifos nossos)

Também me interessa aqui reproduzir a Cláusula segunda do Protocolo ICMS 50/05:

Cláusula segunda A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço praticado pelo sujeito passivo por substituição tributária, acrescido do valor correspondente ao frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, não podendo este montante ser inferior ao valor de referência, adicionado ainda, em ambos os casos, das seguintes margens de valor agregado:

I - quando o **produto** for procedente de unidade federada signatária deste protocolo:

a) nas operações com massas alimentícias, macarrão instantâneo e pães: 20% (vinte por cento);

b) nas operações com demais produtos: 30% (trinta por cento);

II - quando o **produto** for procedente de unidade federada não signatária deste protocolo, em relação à responsabilidade tributária atribuída ao adquirente nos termos da legislação de cada unidade federada signatária:

a) nas operações com massas alimentícias, macarrão instantâneo e pães: 35% (trinta e cinco por cento);

b) nas operações com demais produtos: 45% (quarenta e cinco por cento).

§ 1º Sobre a base de cálculo definida no *caput* desta cláusula **será aplicada a alíquota vigente para a operação interna.** (grifos nossos)

Vinculado que está à disposição contida no *caput* da Cláusula, o destaque que pusemos no termo “produto” nos incisos do parágrafo acima reproduzidos é importante porque se dele efetuamos uma interpretação restritiva, poderíamos vinculá-lo tão somente relacionado às operações interestaduais efetuadas pelo **industrial** (como resultado de atividades ou de processos industriais) porque o importador não fabrica as mercadorias objeto da ST tratada no Protocolo 50/05.

Contudo, tratando-se de imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviço, por óbvio, a acepção jurídica do termo “produto” ali exposta, liga-se à sua conceituação econômica mais elástica, como algo que pode ser oferecido em um mercado consumidor para satisfazer a um desejo ou necessidade que, no caso, são as mercadorias elencadas na **Cláusula primeira** do Protocolo 50/05.

Pois bem! O estabelecimento autuado é um Centro de Distribuição do contribuinte localizado no Estado de Pernambuco (também signatário do Protocolo 50/05) que efetuou operações interestaduais transferindo as mercadorias a seus estabelecimentos **varejistas** na Bahia.

Esse centro distribuidor (que não é industrial) pode adquirir ou receber as mercadorias objeto da autuação proveniente de qualquer unidade federativa, **mas só as recebe com ST previamente efetuada, quando às adquire diretamente de estabelecimento industriais ou importadores situados nos Estados signatários do Protocolo 50/05, inclusive em Pernambuco, Estado onde está situado.**

Também pode até importar as mercadorias, mas, conforme a normativa que envolve a ST em referência, a sua operação de aquisição com origem nos Estados signatários do Protocolo apenas não sofrerá ST quando a aquisição se originar em contribuinte **NÃO INDUSTRIAL ou NÃO IMPORTADOR situado em Pernambuco**, em face da tributação sobre as subsequentes operações internas em Pernambuco já ter se encerrado pela ST.

Assim, as operações de aquisição que o Centro Distribuidor autuado fizer com origem nos demais estados signatários (inclusive, quando destinada ao seu uso e consumo, por ser contribuinte do imposto: Cláusula primeira, § 1º, inciso I, do Protocolo 50/05) sempre será objeto de ST, ou melhor, de antecipação tributária, seja esta ST efetuada pelo **industrial ou importador**, quando destes adquirir diretamente, ou de qualquer outro contribuinte, em face da normativa estabelecida nas Cláusulas segunda e terceira do Conv. ICMS 81/93 e repetida no inciso III, do § 1º do Protocolo 50/05.

Por consequência, por força da mesma normativa (em especial: **Cláusula quinta** do Conv. ICMS 81/93, acima transcrita), qualquer contribuinte **que não seja industrial ou importador** (inclusive o Centro Distribuidor autuado) que efetuar operações de saídas desses produtos para contribuintes situados nos Estados signatários do Protocolo 50/05, apenas está desobrigado de efetuar nova ST:

a) quando destinadas a contribuintes situados no mesmo território do industrial ou importador que antecipou por primeiro e em definitivo a tributação das subsequentes operações de saídas internas (por se encontrar encerrada a fase de tributação), **mas somente com relação às mercadorias que adquiriu com ST já efetuada;**

b) quando tratar de operações que **destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria** (inciso I, Cláusula quinta do Conv. ICMS 81/03);

- c) quando, em operações interestaduais, transferi-los para outro seu estabelecimento **NÃO VAREJISTA** (inciso II, da **Cláusula quinta** do Conv. ICMS 81/93).

Logo, **não sendo industrial** e tendo transferido as mercadorias sujeitas a ST pelo Protocolo 50/05 para **seus estabelecimentos varejistas** neste Estado, a ST e o consequente recolhimento do ICMS a favor da Bahia é de responsabilidade do sujeito que figura no polo passivo deste lançamento tributário, **independentemente de tê-las adquirido com ou sem ST já efetuada**.

Quanto à exceção inserta no inciso II do § 1º da Cláusula primeira do Protocolo 50/05, alegada como fundamento para não efetuar a ST nas suas transferências interestaduais destinadas a Bahia, a citada exceção não alcança ou beneficia o autuado, senão vejamos.

É que o inciso II do § 1º da **Cláusula primeira**, ainda que lido isoladamente, por ser parte complementar e integrante da Cláusula primeira, há que ser tido e interpretando integrado à disposição do *caput* da Cláusula primeira.

E o que diz o *caput*?

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com os seguintes produtos alimentícios derivados da farinha de trigo ou de suas misturas, classificados nas respectivas posições da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, fica atribuída ao estabelecimento **industrial** ou **importador** a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subsequentes saídas:

- I - massa alimentícia - NBM/SH 1902.1;
II - biscoitos, bolachas, bolos, wafers, pães, panetones e outros produtos similares - NBM/SH 1905;
III - macarrão instantâneo - NBM/SH 1902.30.00.

Como já dito, o Protocolo ICMS 50/05, cujo objetivo fundamental está expressado na **Cláusula primeira**, teve por propósito: **a)** incluir as mercadorias objeto da autuação na ST nas operações interestaduais entre os Estados signatários (inclusive operações de transferência), e; **b)** atribuir ao **industrial** ou ao **importador** (quando for o caso), a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas subsequentes operações de saídas internas nos Estados de destino signatários do citado protocolo.

E o que diz o inciso II do § 1º da Cláusula primeira?

Cláusula primeira ...

§1º A substituição tributária prevista nesta cláusula também se aplica em relação:

...

II - às transferências interestaduais, **exceto em relação às operações destinadas ao Estado da Bahia;**

Ora, se o Protocolo trata da inclusão das elencadas mercadorias na ST que, por sua vez, incluindo as operações de aquisições interestaduais de transferência até para uso e consumo, trata de antecipar a tributação relativa às subsequentes operações internas no Estado de destino em que se realizar o consumo, as operações de transferências interestaduais **excetuadas**, quando destinadas ao Estado da Bahia, são unicamente as operações efetuadas, pelo **industrial** ou **importador**, quando estes efetuarem transferências para seus estabelecimentos **NÃO VAREJISTAS** localizados na Bahia, isto por imposição da norma geral prevista na **Cláusula quinta**, inciso I, do Conv. ICMS 81/93 (acima reproduzido).

Ademais, tal **exceção** ocorre pelo simples fato de que seus estabelecimentos **NÃO VAREJISTAS** aqui situados é que possuem a **atribuição da responsabilidade pela retenção e recolhimento antecipados do ICMS**, relativo às subsequentes operações de saídas internas, bem como as saídas interestaduais que efetuar para contribuintes dos demais Estados signatários do Protocolo 50/05.

Nesse caso, como acima já tratamos de modo geral, por força da norma contida no inciso III do § 1º do Protocolo 50/05 (que reproduz norma geral do Conv. 81/93), caso a mercadoria seja objeto de nova operação interestadual, qualquer contribuinte baiano que a recebeu com ST originária feita pelo estabelecimento filial situado na Bahia que recebeu as mercadorias excetuadas da ST

prevista no inciso II do § 1º da Cláusula primeira, obrigatoriamente fará nova ST, retendo e recolhendo o correspondente tributo a favor do Estado do novo destino da mercadoria, ao tempo que se creditará do ICMS que teve antecipado na sua operação de aquisição.

Por todo o exposto voto pela PROCEDÊNCIA da autuação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 297856.0005/17-7, lavrado contra a **LOJAS AMERICANAS S.A.**

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2017.

JOÃO VICENTE COSTA NETO – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE