

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 278936.0009/22-8
<b>RECORRENTES</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CABRAL & SOUSA LTDA.
<b>RECORRIDOS</b>	- CABRAL & SOUSA LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSOS</b>	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF n° 0114-03/23-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT SUL/ IFEP SUL
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 20/11/21023

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0312-11/23-VD

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DO IMPOSTO EFETUADA A MENOS. **a)** CÁLCULO COM BASE NO VALOR DA PAUTA FISCAL. Impossibilidade de controle de constitucionalidade no âmbito deste Conselho; **b)** CÁLCULO COM BASE NA MVA. Não existe na legislação deste Estado regra que autorize excluir da base de cálculo do imposto por substituição tributária o ICMS e as contribuições para o PIS/COFINS em situações como a presente. Por outro lado, a base de tributação nos casos de substituição deve refletir o valor final, no qual estão contidos todos os custos das mercadorias, inclusive ICMS e PIS/COFINS. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente**. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) nº 0114-03/23-VD ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF-BA/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; Decreto nº 7.629/99), e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte que, inconformado com a Decisão, apresenta a peça respaldado no art. 169, I, “b” do mencionado Regulamento.

O Auto de Infração acima epigrafado foi lavrado no dia 23/12/2022 para formalizar a constituição de crédito tributário no valor histórico de R\$ 7.021.918,39, sob a acusação do cometimento de 02 (duas) irregularidades.

O Recurso Voluntário resulta de ter sido julgada procedente a infração 01, enquanto o de Ofício da improcedência da infração 02, assim descritas pelo órgão de primeira instância, “*in verbis*”:

**“Infração 01 – 007.002.002:** Retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro de 2019 a dezembro de 2020. Prevaleceu para a formação da base de cálculo o valor da Pauta Fiscal. Valor do débito: R\$ 5.272.243,71.

**“Infração 02 – 007.002.002:** Retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro de 2019 a dezembro de 2020. Prevaleceu para a formação da base de cálculo a “Margem de Valor Agregado” (MVA). Valor do débito: R\$ 1.749.674,68.

Consta na **Descrição dos fatos**:

*O Contribuinte, em que pese o disposto na Lei 7.014/96, art. 8º, § 4º, “a”, é possuidor da prerrogativa do disposto no Decreto 7.799/00, art. 7º-B, conforme cópias de pareceres anexos, o qual lhe permite não efetuar antecipadamente o pagamento do imposto devido a título de substituição tributária incidente sobre as aquisições das mercadorias enquadradas no regime, sejam por aquisições no âmbito interno ou interestadual, deslocando o momento desse pagamento para quanto ocorrerem as saídas das respectivas mercadorias conforme autorizado no benefício fiscal.*

*O Termo de Acordo celebrado não interferiu nos elementos do cálculo do imposto por substituição tributária,*

*em especial quanto à base de cálculo aplicável, a qual deve obedecer aos ditames de prevalência da aplicação da MVA ou pauta fiscal, demonstrativos anexos, conforme Lei 7.014/96, art. 8º, § 3º, arts. 19 e 23, II, § 6º.*

*No curso da auditoria fiscal constatou-se que o Contribuinte apurou indevidamente o imposto devido por substituição tributária, utilizando-se de base de cálculo apurada a menos em virtude de ter subtraído destas os valores a título dos tributos federais PIS/COFINS e o próprio ICMS, tributos indiretos e transferíveis ao destinatário, os quais integram sua própria base de cálculo, incorridos quando da aquisição dos referidos tributos pelo autuado, além de não considerar a prevalência da utilização da pauta fiscal quando esta fosse superior ao cálculo por MVA conforme demonstrado, sistema que provocou distorção na apuração do imposto”.*

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 20/06/2023 e decidiu pela Procedência Parcial por unanimidade, nos termos a seguir reproduzidos (fls. 89 a 99):

**“VOTO**

*O presente Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, foram fornecidas ao defensor, cópias dos mencionados demonstrativos, não foi identificado qualquer prejuízo ao Autuado, as infrações apuradas foram descritas de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento acostado aos autos, que é de fácil entendimento quanto ao método de apuração do imposto exigido, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade deste lançamento.*

*A Infração 01 trata de retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro de 2019 a dezembro de 2020. Prevaleceu para a formação da base de cálculo o valor da Pauta Fiscal.*

*De acordo com a descrição dos fatos, o Contribuinte, em que pesce o disposto na Lei 7.014/96, art. 8º, § 4º, “a”, é possuidor da prerrogativa prevista no Decreto 7.799/00, art. 7º-B, conforme cópias de pareceres anexos, o qual lhe permite não efetuar antecipadamente o pagamento do imposto devido a título de substituição tributária incidente sobre as aquisições das mercadorias enquadradas no regime, sejam por aquisições no âmbito interno ou interestadual, deslocando o momento desse pagamento para quando ocorrerem as saídas das respectivas mercadorias conforme autorizado no benefício fiscal.*

*Também consta: No curso da auditoria fiscal, constatou-se que o Contribuinte apurou indevidamente o imposto devido por substituição tributária, utilizando-se de base de cálculo apurada a menos em virtude de não ter considerado a prevalência da utilização da pauta fiscal quando esta fosse superior ao cálculo por MVA, o que provocou distorção na apuração do imposto.*

*Na Impugnação, não foi apresentada contestação específica quanto aos valores apurados pelo autuante. O Defensor disse que firmou Termo de Acordo junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que lhe permite, na forma do art. 7º-B do Decreto Estadual nº 7.799/2000, realizar a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas saídas internas subsequentes.*

*Alegou que a Pauta Fiscal é parâmetro flagrantemente inconstitucional, amplamente rechaçado pela doutrina e pela jurisprudência pátria, uma vez que os valores previstos não representam o valor real das operações, deturpando totalmente o aspecto quantitativo do imposto estadual, conforme entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça, inclusive objeto da Súmula nº 431 do STJ.*

*Afirmou que, nesse contexto, o ente tributante não pode adotar como base de cálculo do ICMS um valor que não espelhe o critério material insito no seu arquétipo constitucional, vale dizer, não pode cobrar ICMS sobre valor que não traduz a efetiva circulação de mercadorias.*

*Disse que há flagrante ilegalidade no emprego da Pauta Fiscal como presunção absoluta, que é valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo, atribuindo valores genéricos às mercadorias, de forma totalmente arbitrária, o que já demonstra sua inadequação à sistemática constitucional e infraconstitucional, pois distancia do valor real da operação do valor previsto na Pauta Fiscal.*

*Com relação ao questionamento da inconstitucionalidade da utilização da pauta fiscal, o Autuante mencionou julgamento no STF de Recurso Extraordinário relativo ao tema constitucionalidade das Pautas Fiscais, RE 602917.*

*Também citou o Convênio ICMS 142/2018, que determina que o preço médio ponderado a consumidor final (PMPP) seja fixado com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.*

*Observo que o Convênio ICMS 142/2018 dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações*

subsequentes.

Por outro lado, conforme § 6º, II, “a” e “b” do art. 23 da Lei 7.014/96, a base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, poderá apurada em função de (a) preço de pauta fiscal no atacado, se houver, ou o preço corrente das mercadorias ou de sua similar no mercado atacadista do local da ocorrência, aquele ou este acrescido da margem de lucro correspondente; e (b) preço de pauta fiscal no varejo, se houver, ou o preço de venda a varejo no local da ocorrência.

Também, o RICMS-BA/2012 prevê no art. 375 que o Superintendente de Administração Tributária desta SEFAZ-BA fixará, mediante pauta fiscal, o valor mínimo da base de cálculo para efeitos do lançamento do imposto por substituição ou antecipação tributária nas operações com as mercadorias indicadas no referido artigo.

Portanto, em relação ao questionamento do autuado quanto à constitucionalidade da Pauta Fiscal, ressalto que, sendo a Pauta Fiscal prevista na legislação deste Estado, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Dessa forma, a discussão da constitucionalidade ou inconstitucionalidade da Lei ou do Regulamento, no âmbito do Conselho de Fazenda, encontra obstáculos na própria norma que regula o processo administrativo fiscal, face ao que prescreve o RPAF-BA/99, e não se inclui na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação da legislação estadual.

Entendo que está caracterizado o cometimento da infração apontada, sendo devido o imposto exigido no presente lançamento, considerando os valores apurados no levantamento fiscal. Infração subsistente.

Infração 02 – 007.002.002: Retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro de 2019 a dezembro de 2020. Prevaleceu para a formação da base de cálculo a “Margem de Valor Agregado” (MVA). Valor do débito: R\$ 1.749.674,68.

Conforme a descrição dos fatos, o Termo de Acordo celebrado pelo Autuado não interferiu nos elementos do cálculo do imposto por substituição tributária, em especial quanto à base de cálculo aplicável, a qual deve obedecer aos ditames de prevalência da aplicação da MVA ou pauta fiscal, demonstrativos anexos, conforme Lei 7.014/96, art. 8º, § 3º, arts. 19 e 23, II, § 6º.

O Defendente alegou que o caso concreto trata de operações internas de transferência no Estado da Bahia, realizadas entre o seu Centro de Distribuição e suas filiais, sob o regramento da Substituição Tributária. Nessa toada, goza do quanto estabelecido pelo Decreto Estadual nº 7.799/00, sobretudo em seu art. 7º-B, que permite que a retenção e o recolhimento do ICMS devido por Substituição Tributária seja realizado no momento das saídas internas subsequentes.

Deste modo, quando da apuração do tributo, não incluiu o ICMS, o PIS e a COFINS, por se tratar de operação de mera transferência, e não de venda, entre o seu Centro de Distribuição e suas filiais - operação sob a qual não há a incidência do aludido imposto estadual, por ser realizada entre estabelecimentos do mesmo titular, e que também não há o auferimento de receita/faturamento, não havendo, portanto, incidência das contribuições para o PIS e COFINS.

Disse que, em se tratando de operação interna de transferência do Centro de Distribuição para as suas filiais, não há incidência do ICMS, e esse entendimento já se encontra mais do que sedimentado pela Súmula nº 166 do STJ.

O Autuante destacou que o Defendente confirma que na sua base de cálculo da substituição tributária não incluiu os valores relativos ao ICMS, PIS e COFINS, portanto, utilizou como base de cálculo um valor inferior ao valor da entrada da mercadoria objeto da retenção do imposto.

Disse que o contribuinte utiliza o valor do custo de transferência da nota fiscal, que representa o valor da mercadoria sem os tributos, como base para agregar a MVA e obter a base de cálculo do ICMS substituição tributária, e é lógico que este valor será inferior ao da última aquisição da mercadoria objeto da substituição.

Salientou que não existe qualquer questionamento com relação ao valor da transferência, considerando que o contribuinte tem todo o direito de utilizar este valor de acordo com a Norma Contábil, porém neste caso a base de cálculo do ICMS ST será o valor do custo de transferência acrescido dos tributos (ICMS, PIS e COFINS) e da MVA.

Observo que são consideradas transferências, as saídas de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular.

Sobre as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, no âmbito desta SEFAZ, visando uniformizar os entendimentos a serem adotados pela Administração Pública Estadual, a Procuradoria Geral do Estado expediu Incidente de Uniformização de nº PGE 2016.169506-0, com o

*entendimento de que “não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”.*

*Neste mesmo sentido é a SÚMULA DO CONSEF Nº 08: “Não cabe a exigência do ICMS nas operações internas de transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular”, tendo como fonte a jurisprudência predominante deste Conselho de Fazenda do Estado da Bahia.*

*Constata-se que nas operações internas de transferências não são mais tributadas pelo ICMS, considerando o entendimento consolidado no Incidente de Uniformização PGE e Súmula nº 08. Dessa forma, entendo que assiste razão ao defendant quanto ao argumento de que se deve aplicar no presente processo o referido entendimento, considerando que as saídas por transferência, de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, são condutas que não resultam falta de pagamento de imposto. Assim, concluo pela insubsistência deste item da presente autuação.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, prevalecendo somente a exigência fiscal constante na Infração 01”.*

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estabelecido no art. 169, I, “a” do RPAF-BA/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF Nº 0114-03/23-VD.

O contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 110 a 125, conforme previsão do art. 169, I, “b” do sobredito Regulamento processual, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça e sintetizando os fatos.

Em seguida, observa que no Acórdão recorrido foi elidida a cobrança do imposto nas saídas subsequentes materializada na infração 02, em virtude da não incidência em tais operações (por se tratarem de transferências). Por outro lado, foi mantida a primeira infração e o imposto cobrado via Pauta Fiscal também nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, em clara dissonância com o próprio entendimento firmado.

Ao analisar o fundamento técnico para o afastamento de uma imputação e para a manutenção de outra, conclui que, na parte em que foi reconhecida a não incidência do ICMS nas transferências internas de que trata a infração 02, a mesma decisão haveria de ser adotada no que concerne à infração 01.

Muito além de reiterar e repisar a flagrante constitucionalidade que macula a utilização do parâmetro (Pauta Fiscal) visto na impugnação, entende que, ainda assim, mesmo que não afastada a norma, a cobrança da infração 01 não subsiste, exatamente pelo motivo da improcedência da infração 02.

Fundamentado na Súmula nº 431 do STJ, em alguns dos seus julgados, bem como em ensinamentos do professor José Eduardo Soares de Melo, pugna, em referência à infração 01, pelo reconhecimento da constitucionalidade da utilização de Pauta Fiscal, em virtude do entendimento remansoso e pacífico existente na jurisprudência do Poder Judiciário e na doutrina, que rechaçam o referido instituto, sob pena de se estabelecer um excesso de litigância no âmbito tributário estadual.

Volta a pontuar que a Junta adotou o entendimento, relativo à infração 02, de que não haveria a incidência do ICMS no caso em apreço em nenhum momento da operação, e, consequentemente, não haveria que se falar neste tributo nas saídas internas subsequentes. Idêntico raciocínio deverá ser aplicado para a infração 01. Caso contrário, dar-se-ia legitimidade a uma flagrante contradição.

Pede deferimento.

## VOTO

Trata a infração 02 do presente lançamento de ofício da retenção e do recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. A base de cálculo foi apurada por intermédio de margens de valores adicionados.

Segundo o auditor, foi constatado que o contribuinte apurou indevidamente o imposto devido por substituição tributária, utilizando-se de base de cálculo a menor, em virtude de ter subtraído destas os valores a título dos tributos federais PIS/COFINS e do próprio ICMS, indiretos e transferíveis aos destinatários, os quais integram a base de cálculo.

O recorrente é beneficiário do quanto disposto no art. 7º-B do Decreto dos Atacadistas (nº 7.799/00), que lhe permite não efetuar antecipadamente o pagamento do imposto devido a título de substituição tributária incidente sobre as aquisições das mercadorias enquadradas no regime, seja por aquisições no âmbito interno, seja interestadual, deslocando o momento desse pagamento para quando ocorrerem as saídas.

*"Art. 7º-B. Nos recebimentos de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, o estabelecimento comercial atacadista, central de distribuição ou estabelecimento que comercializa mercadorias exclusivamente via internet ou telemarketing, poderá, mediante credenciamento do titular da Diretoria de Estudos Econômico-Tributários e Incentivos Fiscais, ficar responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas saídas internas subsequentes".*

A desoneração ocorreu porque os julgadores da instância originária, com a devida licença, equivocadamente, concluíram que os recebimentos resultaram de transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade, não havendo que se falar em existência de receitas que justificasse a inclusão de PIS/COFINS na base de tributação do ICMS-ST (a ser apurado nas saídas subsequentes), muito menos em incidência de ICMS, tendo em vista o quanto disposto na Súmula nº 08 do CONSEF e no Incidente de Uniformização PGE/PROFIS nº 2016.169506-0.

Aqui cabe a ressalva de que em momento algum a Junta afirmou que não incide a substituição tributária (a ser recolhida nas saídas subsequentes) pelo fato de que as entradas foram decorrentes de transferências, mas sim que não compõem a base de cálculo do tributo substituído o ICMS e as contribuições para o PIS/COFINS.

Cumpre ressaltar que não existe na legislação deste Estado regra que autorize excluir da base de cálculo do imposto por substituição tributária o ICMS e as contribuições para o PIS/COFINS em situações como a presente. Por outro lado, a base de tributação nos casos de substituição deve refletir o valor final, no qual estão contidos todos os custos das mercadorias, inclusive ICMS e PIS/COFINS.

Foge da lógica e do princípio da razoabilidade o Estado, mediante ato administrativo discricionário, conceder a benesse para o contribuinte pagar na saída, quando deveria ser na entrada, para que com este pagamento seja aventada uma interpretação a partir da qual o recolhimento (na saída, desonerada dos tributos recuperáveis) seja menor do que aquela verificada na entrada.

Recurso de Ofício Provido.

Com referência ao Recurso Voluntário, a infração 01 cuida da retenção e do recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. A base de cálculo foi apurada por meio de Pauta Fiscal.

Segundo o autuante, no curso da auditoria fiscal, constatou-se que o contribuinte apurou indevidamente o imposto devido por substituição tributária, utilizando-se de base de cálculo apurada a menor, em virtude de não ter considerado a prevalência da utilização da Pauta Fiscal quando esta fosse superior ao cálculo por MVA, o que provocou distorção na apuração do imposto.

Nos termos do art. 8º, II da Lei nº 7.014/96, são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados, o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I da referida Lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado.

Assim dispõem os artigos 19 e 23, II, § 6º da Lei nº 7.014/96.

*“Art. 19. Será adotada como base de cálculo do imposto da operação ou prestação própria a média de preços usualmente praticados no mercado, cujos valores serão divulgados por ato da Secretaria da Fazenda, desde que não seja inferior ao valor declarado na operação ou prestação:*

(...)

*Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

(...)

*II - em relação às operações ou prestações subsequentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:*

*a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*

*b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*

*c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.*

(...)

*§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, não poderá ser inferior à média de preços usualmente praticados no mercado cujos valores tenham sido divulgados por ato da Secretaria da Fazenda, observados os critérios definidos no § 4º deste artigo”.*

O Convênio ICMS 142/2018, nas suas Cláusulas vigésima terceira e vigésima quarta, contém regras para a realização de pesquisas de preço e fixação da margem de valor agregado e do preço médio ponderado a consumidor.

De acordo com o texto, a MVA será fixada com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados. Igualmente, o PMPF será fixado com fundamento em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

Portanto, é de amplitude inegável a legislação que legitima, no âmbito da substituição tributária, o critério de aplicação do que for maior, a MVA ou o PMPF (Pauta Fiscal), não podendo este órgão exercer controle de constitucionalidade, muito menos negar eficácia à norma, a teor do art. 167, I e III do RPAF/99.

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

*I - a declaração de inconstitucionalidade.*

*II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”.*

Nenhuma contradição existe na Decisão recorrida, pois, conforme já se expôs no julgamento da remessa necessária, em momento algum a Junta afirmou que não incide a substituição tributária (a ser recolhida nas saídas subsequentes) pelo fato de que as entradas foram decorrentes de transferências, mas sim que não compõem a base de cálculo do tributo substituído o ICMS e as contribuições para o PIS/COFINS (infração 02).

Veja-se que na própria ementa está dito que não incide o ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Nada se disse acerca do ICMS-ST.

Recurso Voluntário Não Provido.

Modificada a Decisão recorrida.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

**VOTO DIVERGENTE**

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão da 3<sup>a</sup> JJF (Junta de Julgamento Fiscal) nº 0114-03/23-VD ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF-BA/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; Decreto nº 7.629/99), e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte que, inconformado com a Decisão, apresenta a peça respaldado no art. 169, I, “b” do mencionado Regulamento.

O Auto de Infração acima epigrafado foi lavrado no dia 23/12/2022 para formalizar a constituição de crédito tributário no valor histórico de R\$ 7.021.918,39, sob a acusação do cometimento de 02 (duas) irregularidades.

O Recurso Voluntário resulta de ter sido julgada procedente a infração 01, enquanto o Recurso de Ofício da improcedência da infração 02, assim descritas pelo órgão de primeira instância, “*in verbis*”:

*“Infração 01 – 007.002.002: Retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro de 2019 a dezembro de 2020. Prevaleceu para a formação da base de cálculo o valor da Pauta Fiscal. Valor do débito: R\$ 5.272.243,71.”*

*“Infração 02 – 007.002.002: Retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro de 2019 a dezembro de 2020. Prevaleceu para a formação da base de cálculo a “Margem de Valor Agregado” (MVA). Valor do débito: R\$ 1.749.674,68.”*

*Consta na Descrição dos fatos:*

*O Contribuinte, em que pese o disposto na Lei 7.014/96, art. 8º, § 4º, “a”, é possuidor da prerrogativa do disposto no Decreto 7.799/00, art. 7º-B, conforme cópias de pareceres anexos, o qual lhe permite não efetuar antecipadamente o pagamento do imposto devido a título de substituição tributária incidente sobre as aquisições das mercadorias enquadradas no regime, sejam por aquisições no âmbito interno ou interestadual, deslocando o momento desse pagamento para quanto ocorrerem as saídas das respectivas mercadorias conforme autorizado no benefício fiscal.*

*O Termo de Acordo celebrado não interferiu nos elementos do cálculo do imposto por substituição tributária, em especial quanto à base de cálculo aplicável, a qual deve obedecer aos ditames de prevalência da aplicação da MVA ou pauta fiscal, demonstrativos anexos, conforme Lei 7.014/96, art. 8º, § 3º, arts. 19 e 23, II, § 6º.*

*No curso da auditoria fiscal constatou-se que o Contribuinte apurou indevidamente o imposto devido por substituição tributária, utilizando-se de base de cálculo apurada a menor em virtude de ter subtraído desta os valores a título dos tributos federais PIS/COFINS e o próprio ICMS, tributos indiretos e transferíveis ao destinatário, os quais integram sua própria base de cálculo, incorridos quando da aquisição dos referidos tributos pelo autuado, além de não considerar a prevalência da utilização da pauta fiscal quando esta fosse superior ao cálculo por MVA conforme demonstrado, sistema que provocou distorção na apuração do imposto”.*

**DA ANÁLISE DO RECURSO DE OFÍCIO**

O relator discorre que a infração 02 do presente lançamento de ofício trata da retenção e do recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. A base de cálculo foi apurada por intermédio de margens de valores adicionados.

Informa ainda que segundo o auditor, foi constatado que o contribuinte apurou indevidamente o imposto devido por substituição tributária, utilizando-se de base de cálculo a menor, em virtude de ter subtraído desta os valores a título dos tributos federais PIS/COFINS e do próprio ICMS, indiretos e transferíveis aos destinatários, os quais integram a base de cálculo.

Aduz que o recorrente é beneficiário do quanto disposto no art. 7º-B do Decreto dos Atacadistas (nº 7.799/00), que lhe permite não efetuar antecipadamente o pagamento do imposto devido a título de substituição tributária incidente sobre as aquisições das mercadorias enquadradas no

regime, seja por aquisições no âmbito interno, seja interestadual, deslocando o momento desse pagamento para quando ocorrerem as saídas.

*"Art. 7º-B. Nos recebimentos de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, o estabelecimento comercial atacadista, central de distribuição ou estabelecimento que comercializa mercadorias exclusivamente via internet ou telemarketing, poderá, mediante credenciamento do titular da Diretoria de Estudos Econômico-Tributários e Incentivos Fiscais, ficar responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas saídas internas subsequentes".*

Afirma que a desoneração ocorreu porque os julgadores da instância originária, com a devida licença, equivocadamente, concluíram que os recebimentos resultaram de transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade, não havendo que se falar em existência de receitas que justificasse a inclusão de PIS/COFINS na base de tributação do ICMS-ST (a ser apurado nas saídas subsequentes), muito menos em incidência de ICMS, tendo em vista o quanto disposto na Súmula nº 08 do Conseg e no Incidente de Uniformização PGE/PROFIS nº 2016.169506-0.

O Ilustre Relator ressalta não existir na legislação deste Estado regra que autorize excluir da base de cálculo do imposto por substituição tributária o ICMS e as contribuições para o PIS/COFINS em situações como a presente. Por outro lado, a base de tributação nos casos de substituição deve refletir o valor final, no qual estão contidos todos os custos das mercadorias, inclusive ICMS e PIS/COFINS.

Aduz que foge ao princípio da razoabilidade o Estado, mediante ato administrativo discricionário, conceder a benesse para o contribuinte pagar na saída, quando deveria ser na entrada, para que com este pagamento seja aventada uma interpretação a partir da qual o recolhimento (na saída, desonerada dos tributos recuperáveis) seja menor do que aquela verificada na entrada e da provimento ao Recurso de Ofício.

Peço vênia para divergir do i. Relator no que tange ao provimento do Recurso de Ofício pelos fundamentos a seguir expostos:

*A priori* é importante salientar que o contribuinte tem o benefício do artigo 7º B, do Decreto nº 7799/00, o qual transcrevo abaixo:

*"Art. 7º-B. Nos recebimentos de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, o estabelecimento comercial atacadista, central de distribuição ou estabelecimento que comercializa mercadorias exclusivamente via internet ou telemarketing, poderá, mediante credenciamento do titular da Diretoria de Estudos Econômico-Tributários e Incentivos Fiscais, ficar responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas saídas internas subsequentes".*

De logo, destaco que pelo o art. 7º-B a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária ocorre nas saídas internas subsequentes. Tenho o entendimento que as saídas subsequentes somente ocorrem no momento da venda das mercadorias, ou seja, na transferência da propriedade da mercadoria, fato que não ocorreu na infração em epígrafe, uma vez que se trata de transferência interna entre o Centro de Distribuição e uma filial do autuado. É certo ainda que, não há a incidência do ICMS nas transferências internas, conforme Súmula nº 08 do Conseg e no Incidente de Uniformização PGE/PROFIS nº 2016.169506-0.

Com relação a fundamento do Ilustre Relator que diz: *"Foge da lógica e do princípio da razoabilidade o Estado, mediante ato administrativo discricionário, conceder a benesse para o contribuinte pagar na saída, quando deveria ser na entrada, para que com este pagamento seja aventada uma interpretação a partir da qual o recolhimento (na saída, desonerada dos tributos recuperáveis) seja menor do que aquela verificada na entrada"*, é importante destacar que o artigo 7º-B do Decreto nº 7799-00, somente altera o momento da retenção e do recolhimento do ICMS substituição tributária para o momento das saídas subsequentes.

Acrescento ainda que, além da autuação ocorrer sobre transferências, onde não incide ICMS é importante destacar que o § 6º, do inc. II, da Lei nº 7.014/96 (*"§ 6º do artigo A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, não poderá ser inferior à média de preços usualmente praticados no mercado cujos valores tenham sido divulgados por ato da Secretaria da Fazenda, observados os critérios definidos no § 4º deste artigo."*), determina que a base de cálculo da antecipação

não poderá ser inferior à media de preços normalmente praticados no mercado ou divulgados por ato da Secretaria da Fazenda.

Na infração objeto do Recurso de Ofício, não ficou comprovado que o contribuinte tenha praticado preços abaixo da média usualmente praticados no mercado, no momento da venda, tendo em vista que a fiscalização ocorreu em notas de transferências entre a Central de Distribuição e uma filial, não tendo indicativos nos autos informação do preço de venda praticado pelo autuado, demonstrando assim que no momento da venda o Estado teve prejuízo.

Diante do exposto voto pelo Não Provimento do Recurso de Ofício.

#### **DA ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

O Ilustre Realtor aponta que: “Com referência ao Recurso Voluntário, a infração 01 cuida da retenção e do recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. A base de cálculo foi apurada por meio de Pauta Fiscal”

Esclarece que segundo o autuante, no curso da auditoria fiscal, constatou-se que o contribuinte apurou indevidamente o imposto devido por substituição tributária, utilizando-se de base de cálculo apurada a menor, em virtude de não ter considerado a prevalência da utilização da Pauta Fiscal quando esta fosse superior ao cálculo por MVA, o que provocou distorção na apuração do imposto.

O relator transcreve o art. 8º, II da Lei nº 7.014/96, o qual estabelece os lançamentos e recolhimentos do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição e o momento de fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes das mercadorias constantes no anexo I. Transcreve o artigos 19 e 23, II, § 6º da Lei nº 7.014/96.

Cita ainda Convênio ICMS 142/2018, nas suas Cláusulas vigésima terceira e vigésima quarta, contém regras para a realização de pesquisas de preço e fixação da margem de valor agregado e do preço médio ponderado a consumidor e afirma que de acordo com o texto, a MVA será fixada com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados. Igualmente, o PMPF será fixado com fundamento em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

Alega amplitude inegável a legislação que legitima, no âmbito da substituição tributária, o critério de aplicação do que for maior, a MVA ou o PMPF (Pauta Fiscal), não podendo este órgão exercer controle de constitucionalidade, muito menos negar eficácia à norma, a teor do art. 167, I e III do RPAF/99.

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

*I - a declaração de inconstitucionalidade.*

*II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”.*

Afirma não existir contradição na Decisão recorrida, pois, conforme já se expôs no julgamento da remessa necessária, em momento algum a Junta afirmou que não incide a substituição tributária pelo fato de que as entradas foram decorrentes de transferências, mas sim que não compõem a base de cálculo do tributo substituído o ICMS e as contribuições para o PIS/COFINS (infração 02).

Peço mais uma vez venia para discordar novamente do Ilustre Relator, com relação a infração objeto do Recurso Voluntário, por considerar que o Recorrente faz jus as regras do art. 7º -B, do Decreto nº 7799/00, que determina que a substituição tributária ocorre nas saídas internas subsequentes. E no caso, posto, as operações autuadas são transferências entre Centro Distibuidor e a Filial da mesma empresa. Assim, não há saída de mercadorias para terceiros, o que ocasiona

a não incidência do ICMS, conforme entendimento firmado pela Súmula nº 08 do Conseg, bem como no Incidente de Uniformização PGE/PROFIS nº 2016.169506-0.

Dito isto e considerando-se que a atuação ocorreu no momento das transferências e que não restou evidenciado no Auto de Infração em debate, que o contribuinte/recorrente, no momento da venda, praticou preços inferiores aos praticados no mercado, conforme determina o § 6º , do inciso II, do art. 23 da Lei nº 7.014/96 entendo que não há subsídios suficientes para manter a infração 01.

**Nesse sentido voto pelo Provimento do Recurso Voluntário.**

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 278936.0009/22-8, lavrado contra **CABRAL & SOUSA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$7.021.918,39, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Rafael Benjamin Tomé Arruty, Evalda de Brito Gonçalves e Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY - VOTO DIVERGENTE

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS