

A. I. N° - 278936.0009/22-8
AUTUADO - CABRAL & SOUSA LTDA.
AUTUANTE - LUCIANO DE SOUZA VELOSO
ORIGEM - DAT SUL / IFEP SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 06/07/2023

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0114-03/23-VD**

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DO IMPOSTO EFETUADA A MENOS. **a)** CÁLCULO COM BASE NO VALOR DA PAUTA FISCAL. Infração caracterizada de acordo com o levantamento fiscal. Mantida a exigência fiscal; **b)** CÁLCULO COM BASE NA MVA. Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Infração insubsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 23/12/2022, refere-se à exigência de R\$ 7.021.918,39 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

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 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.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 37 a 55 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e informa que é sociedade empresária, regularmente constituída, cujo

objeto social é o comércio atacadista de chocolates, confeitos, balas e semelhantes, dentre outras atividades.

Informa que está intrinsecamente ligado a princípios, incluindo-se o de não sonegar, em hipótese alguma, qualquer valor devido ao erário, representado por qualquer das esferas federativas. Tal fato pode ser constatado na sua perfeita escrituração fiscal e contábil e, principalmente, nos tempestivos e escorreitos pagamentos dos tributos devidos.

Contudo, para a sua inesperada surpresa, teve contra si lavrado o Auto de Infração ora impugnado, por meio do qual o Autuante da unidade fazendária “IFEP SUL” formalizou 2 (duas) Infrações à legislação tributária.

Afirma que, em linhas gerais, o Autuante está cobrando a exação no valor histórico de R\$ 7.021.918,39 (sete milhões vinte e um mil novecentos e dezoito reais e trinta e nove centavos). Reproduz a descrição da infração.

Informa que, de fato, 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.

Consoante se pode depurar do Auto de Infração em análise, está sendo cobrado, justamente, o ICMS Substituição Tributária nas operações internas (dentro do Estado da Bahia) realizadas entre o Centro de Distribuição (que não pratica atos de natureza mercantil) e as filiais do Impugnante.

Registra que a Infração 01 foi lavrada em razão de a empresa Contribuinte, nos dizeres da Fiscalização, não ter utilizado e atendido à Pauta Fiscal, método que impõe arbitrariamente o valor da base de cálculo do tributo em caráter geral, tendo o Fisco estadual procedido à autuação, portanto, utilizando-se deste parâmetro.

A Infração 02 foi lavrada com base no entendimento do Autuante de que o ICMS Substituição Tributária deveria ter sido calculado sob o mesmo regramento da Substituição Tributária quando da compra e da entrada da mercadoria pelo Centro de Distribuição, inobstante, como dito, o Defendente seja beneficiário do disposto no art. 7º-B do Decreto nº 7.799/00, ficando responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido por Substituição Tributária apenas nas saídas subsequentes (e, por óbvio, sob o regramento da saída das mercadorias).

Afirma que será demonstrado a seguir que a cobrança fiscal ora vergastada não pode prosperar. Isso porque, no que se refere à Infração 01, sabe-se 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, como será visto doravante.

Sobre a Infração 02, alega que nos casos de ICMS Substituição Tributária sob a égide do art. 7º-B do Decreto nº 7.799/00, a forma de cálculo do recolhimento, em verdade, necessita ser parametrizado de acordo com a regra da própria saída interna subsequente, não se tratando, por corolário lógico, de um mero diferimento do momento do pagamento, com a utilização das regras e base de cálculo quando da entrada das mercadorias, como equivocadamente sugeriu o Autuante.

Baseando-se na literalidade do art. 7º-B, a respeito desta segunda Infração, diz que se percebe que o recolhimento da Substituição Tributária deverá ser na saída e, claramente, calculado também com base no regramento de apuração específica das “saídas internas subsequentes”, isto é, com base na efetiva operação, e não com base na entrada das aludidas mercadorias.

Da leitura atenciosa do art. 7º-B, afirma que o aludido dispositivo não trata de mero deslocamento do momento do pagamento (regra de diferimento das hipóteses elencadas pelo art. 286 do RICMS), mas, sim, de outro parâmetro de cálculo – bem verdade que o art. 7º-B em nenhum de seus termos

dispõe sobre “diferimento”, e, de modo contrário, a situação do caso destes autos não está elencada no disposto taxativamente pelo art. 286 do RICMS.

Diz que agiu corretamente ao excluir o ICMS, o PIS e a COFINS do cálculo do ICMS devido por Substituição Tributária, uma vez que, em se tratando de operação interna de mera transferência entre o seu Centro de Distribuição e as suas filiais, não há que se falar a) em incidência do ICMS, nos termos da Súmula nº 166 do STJ e da Súmula nº 8 deste próprio Conselho de Fazenda, b) nem em auferimento de receita/faturamento, para fins de incidência do PIS e da COFINS.

Conclui que, no caso específico dos autos, não incorreu em qualquer infração, devendo o Auto de Infração ser julgado integralmente improcedente. É o que se passará a expor.

Quanto à Infração 01, alega que os valores previstos no regime de Pauta Fiscal 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.

Ressalta que a Lei Estadual nº 7.014/96, prevê, em seu art. 19 e incisos, a aplicação da Pauta Fiscal a ser utilizada como base de cálculo do ICMS na comercialização das mercadorias discriminadas nos próprios incisos ou através de regulamento, devendo a pauta ser fixada mediante ato do Superintendente de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda.

Diz que a Pauta Fiscal, nos casos de Substituição Tributária, obriga os Contribuintes a recolherem o ICMS das transações futuras com uma base de cálculo presumida, sempre em valor fixado em pauta fiscal. No entanto, como pacificamente entendido, a aplicação da Pauta Fiscal como base para o recolhimento do ICMS é método amplamente rechaçado pela jurisprudência mansa e pacífica do Superior Tribunal de Justiça.

Este entendimento restou de tal forma sedimentado que foi editada a Súmula 431 do STJ, que estabelece: *“É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”*.

Alega que no caso em apreço, os valores constantes da Infração 01 foram calculados, formalizados e parametrizados com base na Pauta Fiscal, e, mais grave ainda, sob a acusação de que o Impugnante não teria se valido deste método, não obstante esteja mais do que evidente e claro a sua reconhecida ilegalidade por parte da jurisprudência pátria, que há de ser cumprida e respeitada de forma consistente e coesa também pela instância administrativa.

Afirma que o presente argumento não visa discutir a legalidade da Substituição Tributária, mas, sim, a cobrança do ICMS, nas operações submetidas ao regime de Substituição, com base no valor da mercadoria submetido ao regime de Pauta Fiscal.

Questiona, como se pode depurar, à luz da Súmula 431 do STJ supramencionada, a impossibilidade de se cobrar tributo com base em Pauta Fiscal já é pacífica na jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores, inclusive sumulada perante o STJ.

Observando a fundamentação jurídica que embasa a Súmula 431 do STJ, diz que se pode verificar que a principal razão de sua aplicação no Direito Tributário é afastar a utilização de uma presunção absoluta, sem qualquer razoabilidade, como ocorre quando da aplicação da Pauta Fiscal.

Menciona que o Superior Tribunal de Justiça publicou o Informativo nº 442, em relação à cobrança do ICMS Antecipação Tributária, citando também, ensinamentos do Prof. José Eduardo Soares de Melo, em seu livro intitulado “ICMS Teoria e Prática”.

Diz que a aplicação da Pauta Fiscal como base para o recolhimento do ICMS é método rechaçado e ilegal, que afronta a jurisprudência e a Súmula do STJ, na medida em que impõe arbitrariamente o valor da base de cálculo do tributo em caráter geral, subsistindo alternativa para tal postura do Fisco Estadual, a exemplo da MVA – Margem de Valor Agregado, objeto da Infração 02.

Resta evidente, nesse contexto, que o ente tributante não pode adotar como base de cálculo do ICMS um valor que não espelhe o critério material ínsito no seu arquétipo constitucional, vale dizer, não pode cobrar ICMS sobre valor que não traduza efetiva circulação de mercadorias.

Diz 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 o valor real da operação do valor previsto na Pauta Fiscal.

Conclui que à luz da unicidade e coesão do sistema, deve ser afastada a cobrança formalizada sob tal fundamentação, com o julgamento pela total improcedência da Infração 01. Cita alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça que, há muito tempo, já constituíam importantes precedentes e consolidavam a matéria.

Diz que o entendimento sumulado na Súmula 431 do STJ traduz a consolidação de diversos julgamentos do Tribunal Superior, e serve de orientação para toda a comunidade jurídica sobre a jurisprudência firmada pelo STJ, que tem a missão constitucional de unificar a interpretação das leis federais.

Apresenta o entendimento de que o julgamento pela ilegalidade da utilização da Pauta Fiscal, também deverá vincular esta instância administrativa (CONSEF/BA) e o abandono, seja pelo Fisco, seja quando do julgamento dos casos impugnados perante as instâncias administrativas, de um entendimento que já se encontra pacificado e remansoso nas instâncias judiciais – como é o caso da Súmula 431 do STJ – apenas onerará ainda mais a máquina pública, o que, claramente, está em desacordo com o próprio interesse público e eficiência do Estado.

Considerando a indiscutível e completa ilegalidade da cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal, afirma que esse o Conselho de Fazenda deve realizar o prévio controle da ilegalidade da utilização deste parâmetro não admitido pela jurisprudência reiterada dos nossos Tribunais Superiores, inclusive objeto da Súmula 431 do STJ, o que certamente resultará no julgamento pela total improcedência da Infração 01.

Sobre a Infração 02, afirma que o caso concreto trata de operações internas de transferência no Estado da Bahia, realizadas entre o Centro de Distribuição da Defendente e suas filiais, sob o regramento da Substituição Tributária. Nessa toada, goza do quanto estatuído 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, na saída interna subsequente, não incluiu, logicamente, 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.

Diz que o Autuante entendeu por bem constituir a Infração 02, alegando, para tanto, que estaria equivocado o cálculo do ICMS Substituição Tributária efetuado pela Empresa, excluindo o ICMS, o PIS e a COFINS, de modo que teria havido, supostamente, recolhimento a menos do imposto estadual.

Afirma que o Fisco estadual está buscando aplicar – em desconformidade à literalidade do art. 7º-B - o mesmo regramento e forma de apuração do ICMS devido Substituição Tributária, específicos para a entrada/aquisições das mercadorias adquiridas pelo Centro de Distribuição, nas suas operações de saída interna subsequente, quais sejam, operações de mera transferência entre estabelecimentos do próprio Impugnante Cabral & Sousa (do Centro de Distribuição para suas filiais comerciais), o que claramente não merece prosperar.

Reproduz o quanto estatuído pelo art. 7º-B do Decreto nº 7.799/00 e diz que o recolhimento deverá ocorrer na saída interna subsequente, e, conseqüentemente, com base nesta mesma operação de saída, será aplicada a regra específica de apuração desta nova obrigação tributária emergida. Não há como fugir desta realidade sob pena de deturpar a regra contida no art. 7º-B do Decreto nº 7.799/00.

Destaca que a acusação fiscal se encontra de todo maculada, uma vez que, ao contrário do que sustenta o Autuante, não há, na hipótese da Infração 02, mera regra de diferimento, que seria tão somente a transferência do momento do pagamento do tributo, conquanto fosse aplicada a regra de apuração da entrada.

Afirma que o Auto de infração está equivocadamente fundamentado na interpretação de haver, no caso vertente, um mero diferimento do momento do pagamento (para a saída subsequente), é dizer, como se o fato gerador da exação houvesse ocorrido na entrada das mercadorias no Centro de Distribuição (Impugnante), e que, portanto, a base de cálculo que deveria ser utilizada para fins de apuração do ICMS devido Substituição Tributária do art. 7º-B do Decreto nº 7.799/00 (saída interna subsequente) seria com base na entrada.

Transcreve a “descrição dos fatos” e diz que o art. 7º-B não traz hipótese de mero diferimento e deslocamento do momento do recolhimento – em verdade, trata-se de nova operação, com regramento e forma de apuração específica, exatamente sobre a saída interna subsequente, e não com base na entrada das mercadorias.

Entende que o referido dispositivo, ao dispor que cada Contribuinte beneficiário poderá “ficar responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas saídas internas subsequentes”, deixa claro que a base de cálculo a ser utilizada será a da saída. Assim, em que pese o Autuante tenha interpretado se tratar de mero diferimento, a redação literal do artigo 7º-B determina que o recolhimento será na saída, e, portanto, sob o regramento da saída das mercadorias.

Também alega que, além de o art. 7º-B do Decreto nº. 7.799/00 não prever qualquer regra de diferimento, do mesmo modo, as disposições de regência do regramento do diferimento, contidas no art. 286 do RICMS/BA, são específicas e taxativas, trazendo pormenorizadamente quais operações estão sob a égide desta regra, não havendo, neste último dispositivo, situação descrita como a hipótese do presente caso.

Afirma que entender de forma contrária resultaria em ofensa tanto à literalidade do art. 7º-B do Decreto nº 7.799/00, que traz regra específica de apuração na saída interna subsequente para os beneficiários do Decreto, quanto ao art. 286 do Regulamento do ICMS/BA, que elenca taxativamente as hipóteses de diferimento.

Sendo aplicada a base de cálculo e o regramento da saída interna subsequente, diz que não incorreu em nenhuma infração ao retirar o ICMS, o PIS e a COFINS da apuração do ICMS devido Substituição Tributária nas operações de mera transferência e saídas das mercadorias do seu Centro de Distribuição para as suas filiais (estabelecimentos do próprio Defendente), não havendo se falar, portanto, em recolhimento a menos do ICMS-ST, ao contrário do que entendeu a acusação fiscal.

Não há operação de venda, mas mera transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Cita um exemplo e diz que a operação é de mera transferência, portanto, sem incidência do ICMS, do PIS e da COFINS - seja pelo exemplo amestrado, seja pela literalidade do art. 7º-B, seja pela inexistência de diferimento no caso.

Afirma ser dispensável e até mesmo esclarecer que, em se tratando de operação interna de transferência do Centro de Distribuição do Impugnante para as suas filiais, como a presente, não há incidência do ICMS, pois este entendimento já se encontra mais do que sedimentado pela Súmula nº 166 do STJ: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

Cita que conforme a Súmula nº 8 deste Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, não há incidência do ICMS nas operações de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular e conclui que agiu corretamente ao não incluir o ICMS nestas meras transferências (saídas internas subsequentes), conforme entendimento do próprio CONSEF/BA, por se tratarem de operações entre estabelecimentos de sua titularidade dentro do Estado da Bahia.

Do mesmo modo, ao contrário do que aponta o Fisco estadual, também agiu legitimamente ao não incluir o PIS e a COFINS no cálculo do ICMS Substituição Tributária em discussão. As aludidas contribuições federais incidem sobre a receita ou o faturamento, com fundamento constitucional no art. 195, inciso I, “b”, da Constituição Federal.

Afirma que não havendo receita no caso vertente, por não haver venda, faturamento, mas, sim, mera transferência de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (Impugnante), não há incidência do PIS e da COFINS, tendo procedido à forma da apuração do ICMS Substituição Tributária de forma correta.

Registra que, corroborando para a presente assertiva, o Parecer Final emitido por esta Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia no Processo nº 07145720164 do tipo “Consulta” (doc. 03) esclareceu que não há PIS e COFINS nas operações internas de transferência do mesmo contribuinte, exatamente como realizado no caso em apreço.

Considerando que o art. 7º-B do Decreto nº 7.799/00 trata das operações das saídas internas subsequentes, diz que restou exaustivamente comprovado, à luz dos argumentos destrinchados acima, que, em tais operações de saída, a apuração deverá e há de ser feita de acordo, logicamente, com a efetiva operação de saída e sua base de cálculo, operação essa que, reitere-se: é de mera transferência entre o Centro de Distribuição da Impugnante e suas filiais, e não de venda.

Conclui restar evidenciado que: (i) calculou corretamente o ICMS devido por Substituição Tributária com base nas suas operações saída interna subsequente, à luz da literalidade do art. 7º-B do Decreto nº 7.799/00; (ii) não há se falar na hipótese destes autos de “diferimento”; (iii) não incorreu em infração ao ter excluído o ICMS, o PIS e a COFINS na apuração do imposto estadual devido por substituição, por se tratar de operação de transferência entre seus estabelecimentos sob a qual não incide tais tributos, devendo a Infração 02, portanto, ser julgada integralmente improcedente.

Diante de todo o exposto, diz que espera e confia que este CONSEF/BA julgue improcedente o Auto de Infração, em razão da ilegalidade da cobrança com base no regime da Pauta Fiscal em relação à Infração 01, e, também, levando em consideração que não houve recolhimento a menos do ICMS Substituição Tributária em relação à Infração 02, uma vez que subtraiu corretamente os valores a título das contribuições para o PIS e da COFINS e o próprio ICMS da apuração do ICMS devido por Substituição Tributária no momento das saídas internas subsequentes, nos termos pormenorizadamente expostos acima.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 80 a 84 dos autos. Inicialmente, destaca que o Decreto 7799/00 tem como objetivo tornar o setor atacadista da Bahia mais competitivo, através da redução da base de cálculo nas vendas de determinados produtos, com exceção daqueles enquadrados na substituição tributária. Para estes produtos houve também um benefício, ou seja, na aquisição de mercadorias da substituição tributária a antecipação do imposto não será realizada pelo fornecedor e também não será antecipado na entrada pelo adquirente; o ICMS substituição tributária será retido e recolhido na saída destas mercadorias ainda que esta saída seja uma transferência.

Afirma que na realidade, houve um deslocamento do momento da retenção, e não houve alteração da base de cálculo para obtenção do valor do imposto devido, ou seja, a base de cálculo do ICMS da substituição tributária será o valor da operação acrescido do valor do ICMS, PIS e

COFINS, este valor será igual ao valor da operação de entrada da mercadoria objeto da retenção do imposto.

Diz que o contribuinte, na sua defesa, 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.

Informa que ocorreu a seguinte situação: 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.

Salienta 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.

Acrescenta que o contribuinte comete um equívoco quando afirma que o valor de transferência foi tributado, mas não foi, porque a transferência interna não sofre tributação do ICMS. A substituição tributária é relativa ao valor futuro, valor da venda futura ao consumidor final, e no momento da transferência este valor não existe. O que a substituição tributária faz é projetar este valor e utiliza como referência o custo da mercadoria agregado com todos valores que serão cobrados na venda ao consumidor, no caso específico o valor do ICMS, PIS e COFINS. Caso a venda efetiva ao consumidor final seja inferior ao valor estabelecido na substituição tributária, o contribuinte terá direito ao ressarcimento do imposto que foi retido a maior, sempre o valor efetivo irá prevalecer, porém, este momento não faz parte do objeto desta autuação.

Afirma que o procedimento utilizado pelo contribuinte criou uma situação incorreta com relação a obtenção da base de cálculo da substituição, ou seja, ela terá valores diferentes de acordo com o momento da antecipação do imposto; se for realizada na entrada da mercadoria terá um valor e se for feita na saída da mercadoria, outro valor. Esta situação não tem nenhum amparo legal, a base de cálculo será a mesma independentemente do momento que for realizada.

Cita como exemplo um atacadista que não possua Termo de Acordo e compre a mesma mercadoria da substituição com a antecipação na entrada, ele recolherá o mesmo valor de ICMS substituição tributária, a diferença será apenas com relação ao momento da retenção e nunca com relação ao valor do imposto. O contribuinte que possui o Termo de Acordo recolherá na saída e o que não possui recolherá na entrada, o valor devido será o mesmo para ambos, não existe MVA ou PAUTA FISCAL diferenciada para a mesma mercadoria, neste caso.

Quanto ao procedimento correto para obtenção da base de cálculo da substituição tributária, reproduz o art. 289, § 1º, inciso II do RICMS-BA/2012:

CAPÍTULO XII DAS MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO

Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.

§ 1º Os contribuintes atacadistas, revendedores e varejistas, deverão, a fim de ajustar os estoques de mercadorias por ocasião de inclusões no regime de substituição tributária, adotar as seguintes providências:

(...)

II - adicionar sobre o preço de aquisição mais recente, incluído o imposto, o percentual de margem de valor adicionado (MVA) constantes no Anexo 1 deste regulamento para as operações internas com a respectiva mercadoria;

Com relação ao questionamento da inconstitucionalidade da utilização da pauta fiscal, menciona o julgamento no STF do recurso extraordinário relativo ao tema constitucionalidade das Pautas Fiscais. RE 602917

Também cita o Convênio ICMS 142/2018, que determina que o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) 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. Reproduz as Cláusulas décima e décima primeira do referido Convênio.

Do Cálculo do Imposto Retido

Cláusula décima A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes será o valor correspondente ao preço final a consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente, nos termos do § 2º do art. 8º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Cláusula décima primeira inexistindo o valor de que trata a cláusula décima, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes, nos termos do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, corresponderá, conforme definido pela legislação da unidade federada de destino, ao:

I - Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF);

II - preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador;

III - preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecido na unidade federada de destino ou prevista em convênio e protocolo, para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária, observado o disposto no §§ 1º a 3º desta cláusula.

Afirma que no caso específico do Estado da Bahia, a previsão está contida no RICMS, arts. 490-A e 375, que transcreveu

CAPÍTULO XLIX-A. DA PAUTA FISCAL

Art. 490-A. A pauta fiscal, média ponderada de preços praticados no mercado estabelecida através de instrução normativa do Superintendente de Administração Tributária, será utilizada como base de cálculo do ICMS próprio.

Art. 375. O Superintendente de Administração Tributária 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 macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, macarrão instantâneo, pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares e torradas em fatias ou raladas, todos derivados de farinha de trigo.

Conclui que não existe qualquer irregularidade no uso da pauta fiscal para determinar a base de cálculo da substituição tributária. Mantém todos o procedimento fiscal realizado.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Carlos Eduardo Lemos Oliveira – OAB/BA 18.856.

VOTO

O presente Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, foram fornecidas ao defendente, 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 pese 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 Defendente 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 ínsito no seu arquétipo constitucional, vale dizer, não pode cobrar ICMS sobre valor que não traduza 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 (PMPF) 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.

Observe 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 estatuído 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 defendente 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278936.0009/22-8**, lavrado contra **CABRAL & SOUSA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 5.272.243,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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” item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de junho de 2023

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA