

A. I. N° - 278936.0001/23-5  
AUTUADO - CABRAL & SOUSA LTDA.  
AUTUANTE - LUCIANO DE SOUZA VELOSO  
ORIGEM - DAT SUL / IFEP SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 21/12/2023

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0244-03/23-VD

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. RETENÇÃO DO IMPOSTO EFETUADA A MENOS. **a)** CÁLCULO COM BASE NO VALOR DA PAUTA FISCAL; **b)** CÁLCULO COM BASE NA MVA. Nas operações internas de transferências não são tributadas pelo ICMS, considerando o entendimento consolidado no Incidente de Uniformização PGE e Súmula n° 08 do CONSEF. Infrações não caracterizadas. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 24/05/2023, refere-se à exigência de R\$ 311.309,70 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 junho a dezembro de 2020. O Contribuinte não utilizou a Pauta Fiscal. Valor do débito: R\$ 239.984,25.

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 junho a dezembro de 2020. Prevaleceu para a formação da Base de Cálculo, a Margem de Valor Agregado (MVA). Valor do débito: R\$ 71.325,45.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 20 a 39 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e diz que é uma sociedade empresária, regularmente constituída, cujo objeto social é o comércio atacadista de chocolates, confeitos, balas e semelhantes, dentre outras atividades, sempre agindo com o mais absoluto rigor aos padrões éticos e legais, através da higidez na realização dos contratos que celebra e no cumprimento de suas obrigações, o que reflete, de modo peculiar, na lisura do seu comportamento, especialmente perante o Fisco.

Afirma que tem como premissa 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.

Em que pese o disposto na Lei 7.014/96, art. 8º, § 4º, "a", afirma que é possuidor da prerrogativa do disposto no Dec. 7799/00, 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.

Salienta que 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 7014/96, art. 8º. § 3º, art. 19 e art. 23, II, § 6º.

Registra que a auditoria fiscal, constatou que foi apurado 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 produtos pelo autuado, além de não considerar a prevalência da utilização da pauta fiscal quando esta fosse superior ao cálculo por MVA.

Menciona que, de fato, atuante no mercado atacadista, 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.

Ressalta que no 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 suas filiais.

Em apertada síntese, a Infração 01 foi lavrada em razão de o Autuado, nos dizeres do Autuante, 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.

Diz que a Infração 02, lavrada pela Margem de Valor Agregado (MVA), foi perpetrada com base no entendimento do Fiscal 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) – de modo que não haveria a incidência do ICMS, por se tratarem, tais saídas subsequentes, de transferência para suas filiais.

Assim, mesmo sabendo da notável e indubitável capacidade técnica do Autuante e da sua inquestionável boa-fé, diz que será demonstrado a seguir que a cobrança fiscal ora vergastada não pode prosperar.

Isso porque, de imediato, deve ser elidida integralmente toda e qualquer cobrança de ICMS nas saídas internas subsequentes materializadas nas duas Infrações pelo fundamento de não incidir o próprio ICMS em tais operações, por se tratar de transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Afirma que toda a cobrança do Auto de Infração foi perpetrada contra um Centro de Distribuição do Impugnante (CNPJ nº 14.273.817/0005-71), por efetuar transferências internas a outras filiais também de sua propriedade (Cabral e Sousa LTDA.), não há incidência do ICMS nas aludidas operações, de sorte que restaria de todo maculada também, por consequência inafastável, a cobrança do ICMS, seja ela com base em Pauta Fiscal, seja ela com base em Margem de Valor Agregado (MVA).

No que se refere à Infração 01, alega 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, afirma 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.

Como complemento do raciocínio acima insculpido, e de forma conexa com o primeiro argumento apresentado, diz que, na Infração 02, exatamente por a regra ser a da saída interna subsequente, por lógico que não incide o ICMS em se tratando de mera transferência entre o Centro de Distribuição e suas filiais, de modo que não há a concreção do fato gerador do tributo estadual em apreço.

Em síntese conclusiva, afirma que:

(i) Nas Infrações 01 e 02 (Pauta Fiscal e MVA, respectivamente), não há a incidência do ICMS, uma vez que as operações levadas em consideração são de mera transferência entre o Centro de Distribuição da Impugnante e suas filiais;

(ii) Na Infração 01, em específico, muito além da não incidência do ICMS, não haveria como se cogitar até mesmo a utilização da Pauta Fiscal, por se tratar de parâmetro amplamente considerado como inconstitucional;

(iii) Na Infração 02, por sua vez, baseando-se na literalidade do art. 7º-B, o pretense recolhimento da Substituição Tributária seria na saída e, claramente, seria 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 mercadorias. Isso porque o art. 7º-B 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, de sorte 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 Centro de Distribuição e 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.

Diz que será concluído e comprovado que, no caso específico destes autos, não incorreu em qualquer infração, devendo o Auto de Infração ser julgado integralmente improcedente.

Quanto às infrações 01 e 02, alega que em caso semelhante houve reconhecimento da não incidência de ICMS, conforme Acórdão proferido pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF/BA.

Reitera a informação de que, tanto a Infração 01 quanto a Infração 02 foram lavradas com base em operações realizadas entre o Centro de Distribuição (localizado em Barreiras/BA) e suas filiais, diferenciando-se apenas pelo parâmetro utilizado: na Infração 01, a Pauta Fiscal, e na Infração 02, a Margem de Valor Agregado (MVA) e a existência de suposto recolhimento a menos.

Entende que há de ser elidida a cobrança do ICMS em todas essas operações de saídas internas subsequentes materializadas nas Infrações 01 e 02, pelo fundamento de não incidir ICMS em tais operações.

Diz que em caso de Auto de Infração minuciosamente semelhante (no que tange a descrição das Infrações), de nº 278936.0009/22-8, mas lavrado contra um outro Centro de Distribuição da Impugnante (CNPJ nº 14.273.817/0002-29), a Impugnação apresentada foi julgada procedente neste ponto para desconstituir o ICMS lançado, ante a existência de mera transferência das mercadorias entre um Centro de Distribuição e filiais da mesma pessoa jurídica. Cita o Acórdão JFJ Nº 0114-03/23.

Transpondo o entendimento exaurido no Acórdão paradigma ora invocado, frisa que em autuação igual à autuação aqui impugnada, mas apenas contra outro Centro de Distribuição deste mesmo Impugnante, conclui-se que, *in casu*, tanto a Infração 01 quanto a Infração 02 são de todo insubsistentes, ante ao próprio entendimento manifestado pelos ilustres Julgadores de primeira instância no caso do Auto de Infração nº 278936.0009/22-8.

Baseado na fundamentação utilizada em caso de outro estabelecimento (Centro de Distribuição de Vitória da Conquista/BA) desta mesma empresa Contribuinte, também levado à apreciação da esfera administrativa através de Impugnação, afirma que está convicto da necessidade de procedência da Impugnação, no sentido de reconhecer a insubsistência de toda e qualquer cobrança de ICMS sob a Pauta Fiscal e sob a MVA nas operações de mera transferência entre o Centro de Distribuição de Barreiras/BA para suas filiais, o que certamente acarretará na improcedência das Infrações 01 e 02.

Quanto aos valores previstos no regime de Pauta Fiscal alega que 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.

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.

Afirma que 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”*.

Conclui 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.

Diz que a cobrança do ICMS, que utilize base de cálculo prevista em Pauta Fiscal, como é o caso da Infração 01 ora em discussão, desrespeita frontalmente o fato gerador do imposto, porquanto não há, na hipótese, a real mensuração econômica da mercadoria, mas mera ficção do valor desta operação.

A imposição da Pauta Fiscal como base de cálculo do ICMS é completamente ilegal e inconstitucional, sobretudo à luz da unicidade e coesão do sistema, razão pela qual deve ser afastada a cobrança formalizada sob tal fundamentação, com o julgamento pela total improcedência da Infração 01.

Quanto à Infração 02, diz que o Fisco estadual está buscando aplicar – em desconformidade à literalidade do art. 7º-B do Decreto 7.799/00 - 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 da própria Impugnante Cabral & Sousa (do Centro de Distribuição em Barreiras/BA para suas filiais comerciais), o que claramente não merece prosperar.

Reproduz o mencionado dispositivo e afirma 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.

Como se pode verificar, a Infração está equivocadamente fundamentada 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.

Contudo, 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.

Assim, a uma ou a duas, não há diferimento no caso posto, seja porque, se assim o fosse, estaria a situação em apreço descrita no art. 286 do RICMS, seja também porque o próprio art. 7º-B do Decreto nº 7.799/00 não traz expressamente qualquer “regra de diferimento”, não se tratando a hipótese em apreço de mero deslocamento do pagamento, mas, sim, de outra regra de apuração aplicável, próprio para as “saídas internas subsequentes”.

Acrescenta que, sendo aplicada a base de cálculo e o regramento da saída interna subsequente, 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 menor do ICMS-ST, ao contrário do que entendeu a acusação fiscal.

Repete a alegação de que, em se tratando de operação interna de transferência do seu Centro de Distribuição para as suas filiais, como a presente, não há incidência do ICMS, pois este entendimento já se encontra aclarado no primeiro tópico desta Impugnação e, também, 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*”.

Volta a mencionar que a legislação baiana também sedimentou, na Súmula nº 8 deste Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, a não incidência do ICMS nas operações de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular.

Afirma que agiu corretamente ao não incluir o ICMS nestas meras transferências (saídas internas subsequentes), conforme entendimento da própria 3ª Junta de Julgamento Fiscal em caso semelhante, entendimento do CONSEF/BA, por se tratar de operações entre estabelecimentos de sua titularidade dentro do Estado da Bahia.

Do mesmo modo, ao contrário do que aponta o Fisco estadual, afirma que também agiu legitimamente ao não incluir o PIS e a COFINS no cálculo do ICMS Substituição Tributária em discussão.

Também alega que o Parecer Final emitido por esta Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia no Processo nº 07145720164 do tipo “Consulta” (doc. 05) esclareceu que não há PIS e COFINS nas operações internas de transferência do mesmo contribuinte, exatamente como realizado no caso em apreço.

Caso ultrapassado o tópico inaugural de improcedência do lançamento fiscal, nos termos da conclusão alcançada pelo Acórdão nº JJF nº 0114-03/23-VD (doc. 04), o que se cogita apenas para efeito de argumentação, resta comprovado que o Impugnante (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 havendo se falar, na hipótese destes autos, de “diferimento”, (iii) bem como não incorreu em nenhuma 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, também ser julgada integralmente improcedente com base nestes fundamentos.

Diante de todo o exposto, espera e confia que este CONSEF/BA saberá fazer justiça, julgando improcedente o Auto de Infração, em razão da ilegalidade da cobrança do ICMS, ante a sua não incidência, seja com base no regime da Pauta Fiscal em relação à Infração 01, seja com base na MVA na Infração 02, já que se trata de meras operações de transferências entre Centro de Distribuição e filial da mesma pessoa jurídica, e, também, levando em consideração a ilegalidade da Pauta Fiscal na Infração 01, bem como que não houve recolhimento a menos do ICMS Substituição Tributária em relação à Infração 02, uma vez que o Defendente subtraiu corretamente os valores a título das contribuições para o PIS e COFINS e o próprio ICMS da apuração do imposto devido por Substituição Tributária no momento das saídas internas subsequentes, nos termos pormenorizadamente expostos acima.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 75 a 79 dos autos. Inicialmente destaca que o Decreto nº 7.799/00 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 dos produtos 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 Autuado, 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, este valor será inferior ao da última aquisição da mercadoria objeto da substituição.

Salienta que não existe questionamento com relação ao valor da transferência, 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. O contribuinte comete um equívoco quando afirma que o valor de transferência foi tributado, mas não foi, a transferência interna não sofre tributação do ICMS.

Menciona que a substituição tributária é relativa ao valor futuro, valor da venda futura ao consumidor final, 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.

Diz 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. É lógico que esta situação não tem nenhum amparo legal, a base de cálculo será a mesma independentemente do momento que for realizada.

Como exemplo, cita 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.

Transcreve o art. 289, § 1º, inciso II do RICMS-BA:

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, apresenta o julgamento no STF do recurso extraordinário relativo ao tema constitucionalidade das Pautas Fiscais. RE 602917.

Também citou que o Convênio ICMS 142/2018 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. Diz que no caso específico do Estado da Bahia, a previsão está contida no RICMS-BA, conforme arts. 375 e 490-A, que transcreveu.

**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.

**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.

Conclui que não existe qualquer irregularidade no uso da pauta fiscal para determinar a base de cálculo da substituição tributária e diz que mantém todo o procedimento fiscal realizado.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo Dr. Luiz Fillipe Aguiar Figueiredo OAB/BA – 31.024 e pela Dra. Marcelle Farias Pitta – OAB/BA 74.547.

## 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 para a Defesa, 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.

Da análise dos elementos que compõem os autos, resta patente a inexistência de qualquer ofensa ao devido processo legal e aos princípios da legalidade e do contraditório, eis que o presente Auto de Infração foi lavrado em total consonância com a legislação de regência, 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.

Quanto ao mérito, 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 junho a dezembro de 2020. O Contribuinte não utilizou a Pauta Fiscal.

O Defendente afirmou que é possuidor da prerrogativa do disposto no Dec. 7799/00, art. 7º-B, 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.

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.

Apresentou o entendimento de que a imposição da Pauta Fiscal como base de cálculo do ICMS é completamente ilegal e inconstitucional, sobretudo à luz da unicidade e coesão do sistema, razão pela qual deve ser afastada a cobrança formalizada sob tal fundamentação, com o julgamento pela total improcedência da Infração 01.

Consta na descrição dos fatos, que 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.

O Defendente alegou que o ente tributante não pode adotar como base de cálculo do ICMS um valor que não espelhe o critério material ínsito no seu arquetipo 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.

Na Informação Fiscal, o Autuante mencionou que o Convênio ICMS 142/2018 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. Disse que no caso específico do Estado da Bahia, a previsão está contida no RICMS-BA, conforme arts. 375 e 490-A.

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.

Infração 02: 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 junho a dezembro de 2020. Prevaleceu para a formação da Base de Cálculo, a Margem de Valor Agregado (MVA).

O Defendente afirmou que não incorreu em nenhuma 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, também ser julgada integralmente improcedente

Também alegou 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 da própria Defendente), não havendo se falar, portanto, em recolhimento a menor do ICMS-ST, ao contrário do que entendeu a acusação fiscal.

Na descrição dos fatos, consta a informação de que 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 Autuante informou que o Autuado, 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.

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, este valor será inferior ao da última aquisição da mercadoria objeto da substituição.

O Defendente apresentou a conclusão de que é improcedente o Auto de Infração, em razão da ilegalidade da cobrança do ICMS, ante a sua não incidência, seja com base no regime da Pauta Fiscal em relação à Infração 01, seja com base na MVA na Infração 02, já que se trata de meras operações de transferências entre Centro de Distribuição e filial da mesma pessoa jurídica.

Na informação fiscal, o Autuante ressaltou que não existe questionamento com relação ao valor da transferência, a base de cálculo do ICMS ST será o valor do custo de transferência acrescido dos tributos (ICMS, PIS e COFINS) e da MVA. O contribuinte comete um equívoco quando afirma que o valor de transferência foi tributado, mas não foi, a transferência interna não sofre tributação do ICMS.

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.

A conclusão é no sentido de 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 da presente autuação.

Face ao exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 278936.0001/23-5, lavrado contra **CABRAL & SOUSA LTDA.**

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, 06 de dezembro de 2023

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA