

A. I. N°. - 298624.0019/23-2  
**AUTUADO** - CENCOSUD BRASIL S.A.  
**AUTUANTES** - WÁGNER RUI DE O. MASCARENHAS e JOSÉ MACEDO DE AGUIAR  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 22/12/2023

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0253-03/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS PARA ESTABELECIMENTOS VAREJISTAS DO CONTRIBUINTE LOCALIZADOS NO ESTADO DA BAHIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO (ICMS-ST). Foi comprovado nos autos, que no período alcançado pelo lançamento, o estabelecimento remetente das mercadorias, enquadradas no regime de substituição tributária, na condição de substituto tributário, não efetuou todos os recolhimentos do ICMS/ST nas notas fiscais de transferência para as filiais varejistas localizadas neste Estado. Indeferido o pedido defensivo de remessa dos autos para a realização de diligência fiscal. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 25/03/2023, exige crédito tributário, no valor de R\$ 97.606,77, acrescido da multa de 60%, pela falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo as operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no estado da Bahia, nos meses de janeiro de 2020 a dezembro de 2022. (Infração 008.034.003).

O sujeito passivo apresenta impugnação fls. 15/24. Registra a tempestividade de sua peça defensiva. Transcreve a infração que lhe foi imputada. Diz apresentar defesa ao Auto de Infração, por seus advogados, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Diz que o Agente Fiscal fundamentou a exigência na suposta ocorrência de infração à legislação do ICMS, a qual foi fundamentada, basicamente, na alegação de ter retido a menor ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuinte localizados dentro deste Estado, nos exercícios de 2020 a 2022.

Aduz que o trabalho fiscal incorreu em alguns equívocos, uma vez que as mercadorias que fazem parte da autuação não foram objeto de venda, mas sim, de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não sendo, portanto, passíveis de incidência do ICMS, a teor do disposto na Súmula 166 do STJ e do julgamento pelo STF do Tema 1.099 da Repercussão Geral.

Sendo assim, com a devida *vénia*, discorda integralmente da autuação ora combatida e passa a tecer suas razões de defesa, conforme a seguir.

Ressalta que através do auto de infração ora combatido, o Estado da Bahia pretende cobrar ICMS decorrente de operações de transferências de mercadorias realizadas entre estabelecimentos filiais da mesma pessoa jurídica. Todavia, tais operações entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo não guardam identidade com o fato gerador do ICMS previsto no ordenamento

jurídico. Cita o fundamento do (ICMS), encontra fulcro na Constituição Federal, artigo 155, inciso II, § 2º, inciso XII, alíneas “a” e “d”.

Afirma que o ICMS é o imposto de competência estadual que gera o maior número de discussões a respeito de conflito de competência em matéria tributária, sendo causador de inúmeras guerras fiscais travadas entre os Estados membros da Federação. Com o intuito de pacificar eventuais conflitos de competência em matéria tributária, a Constituição preceituou, em seu artigo 146, incisos I e III, alínea “a”, da Lei Complementar para dirimir conflitos. Cita o artigo 2º, inciso I da LC 87/96.

Salienta que no presente caso, o Estado da Bahia pretende cobrar ICMS sobre operações de transferência de mercadoria realizadas entre seu estabelecimento e outras filiais da mesma pessoa jurídica. Todavia, analisando-se detidamente a materialidade apontada, observa-se que improcede a pretensão estatal, uma vez que, diante da ausência de translação da propriedade da mercadoria que se pretende tributar, se torna inquestionável a não ocorrência do fato gerador do ICMS, fato imprescindível para a constituição e cobrança do referido imposto.

Frisa que no presente caso, verifica-se a ausência de circulação de mercadoria, requisito imprescindível para ensejar a incidência do ICMS, razão pela qual inexistiu o fato gerador da exação. A circulação da mercadoria, pressuposto inafastável para a incidência do ICMS, ocorre somente quando há a transferência da propriedade da mercadoria de uma pessoa jurídica para outra, sob qualquer título jurídico (compra e venda, doação, permuta e etc.), sendo irrelevante, para fins de ICMS, a mera circulação física ou econômica das mercadorias dentro dos estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Portanto, para a concretização do fato gerador do ICMS, há de se estar presente a translação da propriedade das mercadorias, ou seja, constitui condição *sine qua non*, para fins da configuração da hipótese de incidência do ICMS, a transmissão de sua titularidade. Sobre o tema, cita doutrina e jurisprudência.

Assim, diz ser assente que, para a realização da circulação, necessária se faz a alteração da propriedade da mercadoria, uma vez que a circulação pressupõe que a mercadoria saia do poder da pessoa com quem está passando a ser detida por outrem, ou seja, deve ocorrer, imprescindivelmente, a transmissão da titularidade.

Nesse sentido, entende que a simples remessa de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica constitui uma mera movimentação sem a transferência da titularidade exercida sobre o bem, isto é, constitui fato atípico ao ICMS, na medida em que a propriedade segue inalterada. Aliás, tal entendimento encontra arrimo na Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça.

Esclarece que, confirmando o entendimento seguido há anos pelo Superior Tribunal de Justiça e colocando uma pá de cal sobre o assunto, em julgamento do Tema 1099 da Repercussão Geral ocorrido em 15/08/2020, o Supremo Tribunal Federal julgou a matéria e fixou a não incidência do ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.

Destaca que, analisando o caso concreto, observa que parte das operações constantes do auto de infração lavrado pelo Estado da Bahia se referem a transferências de mercadorias realizadas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não sendo possível vislumbrar qualquer operação de circulação de mercadoria em tais hipóteses, eis que os bens remetidos às filiais estiveram, a todo tempo, sob a titularidade exclusiva da mesma pessoa jurídica.

Pelo exposto, ante a inexistência do fato gerador do ICMS, eis que o Estado da Bahia pretende, confessadamente, tributar operações de mera transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo, contrariando a Súmula STJ/166 e a tese fixada pelo

STF no julgamento do Tema 1099 da Repercussão Geral, há de se reconhecer a impossibilidade de o Estado exigir o recolhimento do imposto em tais hipóteses e, por conseguinte, se decretar a nulidade do Auto de Infração ora impugnado.

Afirma que o processo administrativo deve ser considerado como instrumento de garantias à efetivação dos direitos fundamentais do Contribuinte relacionados à Administração Pública para enfrentar os conflitos de interesses entre ambos. Entende que esses aspectos serão facilmente solucionados, se a Junta de Julgamento Fiscal converter o processo em diligência, determinando que toda a documentação acostada aos autos seja analisada de forma completa e objetiva.

Sustenta que sob qualquer ângulo de análise, para que não pairem dúvidas de que as operações com as mercadorias incluídas no auto de infração estão incluídas no regime da substituição, é necessária a conversão do feito em diligência, para que o órgão fazendário, por meio de todas as informações que detém, possa realizar sua atividade administrativa em plenitude, com foco na eficiência e na segurança jurídica da Contribuinte.

Sendo assim, com os documentos que já constam nos autos, caso restem dúvidas na ocasião do julgamento quanto a necessidade de cancelamento da autuação, haja vista não haver saldo de imposto a pagar nem fato gerador de qualquer penalidade, deve-se converter o julgamento em diligência de modo a prestigiar os princípios norteadores do processo administrativo, especialmente a ampla defesa e a busca da verdade material.

Diante do que foi apresentado e certa da necessidade e do deferimento da diligência fiscal ora requerida, apresentará seus quesitos na ocasião da elaboração da revisão do trabalho fiscal.

Requer seja dado integral provimento à sua impugnação, anulando-se o auto de infração ora combatido, com o consequente cancelamento da exigência fiscal nele perpetrada.

A dupla de Autuantes presta a informação fiscal fls. 43/45. Reproduz a irregularidade apurada. Afirma que o contribuinte apresenta defesa de forma regular, contestando o lançamento do crédito tributário referente ao auto de infração identificado, sobre a qual, passa a analisar.

Explica que o auto em apreço acusou que o contribuinte deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Sintetiza os argumentos defensivos.

Sobre tais alegações, diz que embora o contribuinte discorra na sua defesa sobre a matéria, entende descabida qualquer pretensão de isentar de tributação essa operação.

Aduz que o STF decidiu, por seis votos a cinco, que a cobrança de ICMS na transferência de mercadorias de um Estado para outro, entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, fica proibida a partir do exercício financeiro de 2024.

Comenta em relação a essa matéria, que a parte do ICMS objeto da análise, se refere a operação própria e não a substituição tributária. O objeto deste PAF, o ICMS ST é o imposto da operação interna que foi antecipado, e como prevê a legislação, se o destinatário for varejista e o produto tiver com NCM prevista em Convênio ou Protocolo, não há que se falar em não tributação.

Observa que o ICMS das operações próprias e o ICMS substituição tributária, não são a mesma coisa, ICMS da operação própria é o valor que a empresa vendeu o produto/transferiu para sua filial varejista e pagou pela operação, e o valor do ICMS substituição tributária é o valor que a empresa pagou pela cadeia inteira do ICMS, menos o valor da operação própria.

Sobre a matéria, cita o art. 4º da Lei 7.014/96, que discorre sobre a incidência ora debatida. Aduz que no PAF, todos os CNAE's são de destinatários varejistas. Reproduz a Cláusula nona do Convênio 142/18.

Registra que no presente PAF, a empresa embora saiba da incidência, já que destaca em outras notas fiscais, inclusive foi autuada no PAF 2986240016/23-3, onde na informação fiscal anexa

como exemplo, notas fiscais do mesmo Protocolo 53/17, com destaque (NF 4938602 de 07/01/2020 e NF 6287138 de 21/12/2022, entre outras. Ainda assim, o Autuado opta pela não retenção.

Opina pela procedência do Auto de Infração. Remete ao CONSEF para melhor juízo de valor.

**VOTO**

Embora não tenham sido suscitadas pelo defendant, nulidades relativamente a questões formais, após a análise dos elementos constantes nos autos, verifico que a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; não há falta de motivação, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática; resta clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato, que é a constituição do crédito tributário não recolhido integralmente aos cofres da Fazenda Pública Estadual. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que obteve as peças necessárias à sua defesa, demonstrativos fls.07/08, contidos no CD fl.10 e entregues ao impugnante via DTE fl. 09; foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais.

Saliento, por conseguinte, que o PAF está revestido das formalidades legais, não havendo violação dos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal. Dessa forma, constato não ter ocorrido quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.

O defendant requereu que esta Junta de Julgamento Fiscal convertesse o presente processo em diligência, determinando que toda a documentação acostada aos autos fosse analisada de forma completa e objetiva.

Rejeito o referido pedido formulado pelo autuado, porque já se encontram no processo todos os elementos formadores de convicção por estes Julgadores, de acordo com o artigo 147, incisos I e II, do RPAF/99. Não vislumbro necessidade da realização de diligência fiscal, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelos Autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, a acusação fiscal diz respeito à falta de retenção e recolhimento do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, referentes a operações interestaduais realizadas para contribuintes localizados na Bahia nos exercícios de 2020 a 2022.

Imprescindível inicialmente mencionar, o que está previsto nos artigos 8º, inc. II, 10 e 11 da Lei nº 7.014/96, in verbis:

*Art. 8º. 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:*

(...)

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;*

*Art. 10. Nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas.*

(...)

*Art. 11. Quando for celebrado entre a Bahia e outras unidades da Federação acordo para cobrança do imposto por substituição tributária nas operações com determinada*

*mercadoria, ficará esta automaticamente enquadrada no regime, na forma prevista em regulamento.*

Por seu turno o RICMS/2012, determina no art. 298 que “*Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.*”

Em sua defesa, o impugnante rebateu a acusação fiscal, afirmando que o Agente Fiscal realizou a exigência fiscal na suposta ocorrência de infração à legislação do ICMS, a qual foi fundamentada, basicamente, na alegação de ter retido a menor ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuinte localizados dentro deste Estado.

Acrescentou que o trabalho fiscal incorreu em alguns equívocos, uma vez que as mercadorias que fazem parte da autuação não foram objeto de venda, mas sim, de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não sendo, portanto, passíveis de incidência do ICMS, a teor do disposto na Súmula 166 do STJ e do julgamento pelo STF do Tema 1.099 de Repercussão Geral.

Destacou que improcede a pretensão estatal, uma vez que, diante da ausência de translação da propriedade da mercadoria que se pretende tributar, se torna inquestionável a não ocorrência do fato gerador do ICMS, fato imprescindível para a constituição e cobrança do referido imposto. Porém, a circulação da mercadoria, pressuposto inafastável para a incidência do ICMS, ocorre somente quando há a transferência da propriedade da mercadoria de uma pessoa jurídica para outra, sob qualquer título jurídico (compra e venda, doação, permuta e etc.), sendo irrelevante, para fins de ICMS, a mera circulação física ou econômica das mercadorias dentro dos estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Analizando-se o caso concreto, a defendente observa que grande parte das operações constantes do auto de infração lavrado pelo Estado da Bahia se referem a transferências de mercadorias realizadas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não sendo possível vislumbrar qualquer operação de circulação de mercadoria em tais hipóteses, eis que os bens remetidos às filiais estiveram, a todo tempo, sob a titularidade exclusiva da mesma pessoa jurídica.

O Auto de Infração em lide é composto de uma única imputação fiscal referente à cobrança do ICMS-Substituição Tributária (ICMS-ST), retido nas notas fiscais e não recolhido aos cofres públicos, nas remessas interestaduais de mercadorias do estabelecimento da empresa Cencosud Brasil Comercial Ltda., na condição de substituto tributário e responsável pelo pagamento do ICMS no destino das mercadorias.

As operações autuadas envolveram transferências de mercadorias enquadradas no regime da ST, por força de Convênios e Protocolos, para as filiais varejistas da empresa estabelecidas neste Estado. As operações objeto deste lançamento, foram acobertadas por notas fiscais emitidas pela empresa autuada, em outros estados da Federação, que envolveram saídas de mercadorias para estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, localizados no Estado da Bahia, envolvendo transferências de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, sujeitas ao regime de substituição tributária.

O contribuinte contestou inicialmente as cobranças lançadas neste Auto de Infração, ao argumento de que as mesmas não estão submetidas à incidência do ICMS, por envolverem saídas por transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Nesse contexto, segundo a impugnante, não se verificou mudança de titularidade ou de propriedade dos produtos, não havendo que se falar em negócio jurídico a caracterizar o fato gerador do imposto de circulação de mercadorias.

Em respaldo a essa linha de entendimento, a defesa fez referência ao posicionamento dos Tribunais Superiores do país, através da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça (STJ); o

Julgamento do Tema 1099, com repercussão geral do Supremo Tribunal Federal, firmada na tese de que: “*Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em Estados distintos, visto não haver a transferência de titularidade ou a realização de ato de mercancia*”; e também em precedentes judiciais reproduzidos na petição defensiva.

Todavia, no caso em exame, a situação se reveste de algumas circunstâncias que não se amoldam exatamente às decisões e precedentes judiciais mencionadas pelo contribuinte na sua peça de defesa.

Do exame dos elementos que compõem o presente processo, saliento que o próprio contribuinte, ao emitir as notas fiscais listadas na autuação, destacou o ICMS da operação própria, a ser recolhido em favor do Estado Emitente (Sergipe) e o ICMS-ST, a ser recolhido em favor do Estado da Bahia, este último, relacionado às operações de vendas subsequentes das mercadorias que seriam realizadas pelas filiais da empresa no território baiano.

Observo que o ICMS que deixou de ser recolhido em favor do Estado da Bahia, não se refere ao imposto da operação de transferência debitado em favor do Estado de Sergipe e sim, ao tributo incidente nas operações subsequentes de vendas das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, de responsabilidade do estabelecimento remetente, na condição de substituto tributário, por força de acordos interestaduais (Convênios e Protocolos) firmados entre as Unidades Federadas envolvidas nas operações (Bahia e Sergipe).

E mais: no caso concreto, o estabelecimento autuado efetuou a sua inscrição no cadastro de contribuintes substitutos no Estado da Bahia, para promover a retenção e recolhimento do ICMS, de forma antecipada, em favor do Erário baiano. Portanto, a autuação objeto desta lide fiscal, conforme já destacado linhas acima, não alcançou as saídas por transferências, cujo imposto destacado nas notas fiscais à alíquota interestadual de 12%, é da competência do Estado de Sergipe.

Os valores lançados pelas autoridades fiscais da SEFAZ-Ba, abrangearam exclusivamente as operações subsequentes com mercadorias enquadradas no regime da ST, tributadas pela alíquota interna do Estado da Bahia, nos valores, que segundo a apuração da Auditoria, deixaram de ser recolhidos em favor do Erário baiano. As cobranças estão sustentadas em normas de substituição tributária em que a Bahia e Sergipe são signatários.

Trata-se da substituição tributária “*para frente*”, relacionada aos fatos geradores futuros, incidentes sobre as saídas que ocorreriam após as transferências das mercadorias. A discussão em torno da incidência ou não do ICMS nas operações de transferência, diz respeito ao imposto devido ao Estado de Sergipe. Não se aplica às operações subsequentes às transferências, sujeitas ao pagamento do ICMS por substituição tributária, a tese sustentada pela defesa de não incidência do imposto por incorrencia do fato gerador desse tributo.

Examinando os elementos que compõem o presente processo, verifico que o ICMS exigido em ação fiscal, se refere a operação própria. Verifico no levantamento fiscal, que todos os CNAE's são para destinatários varejistas. Trata-se do imposto referente as subsequentes operações internas a serem realizadas no estado da Bahia e como prevê a legislação, se o destinatário for varejista e o produto tiver com NCM prevista em Convênio ou Protocolo, não há que se falar em não tributação.

Sobre a matéria, assim estabelece o inciso II, da Cláusula Nona do Convênio 142/18, *in verbis*: Convênio 142/18.

*Cláusula nona: Salvo disposição em contrário, o regime de substituição tributária não se aplica:*

*II - às transferências interestaduais promovidas entre estabelecimentos do remetente, exceto quando o destinatário for estabelecimento varejista;*

Neste contexto, ressalto que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido as irregularidades lançadas na peça acusatória, e não trouxe ao PAF elementos que motivem a revisão do imposto que foi exigido mediante o Auto de Infração em exame.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298624.0019/23-2, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto, no valor de R\$ 97.606,77, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “e”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2023.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR