

PROCESSO - A. I. N° 278936.0001/23-5
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - CABRAL & SOUSA LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0244-03/23-VD
ORIGEM - DAT SUL / IFEP SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 18/07/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJP Nº 0210-12/24-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. Restou comprovado que o ICMS-ST exigido refere-se ao devido por antecipação nas aquisições interestaduais de mercadorias por Centro de Distribuição que por ser beneficiário do Decreto nº 7.799/2000, diante da previsão contida no seu art. 3º-B deslocou o pagamento para o momento das operações subsequentes, no caso a transferência para as suas filiais. Apuração da base de cálculo com aplicação da Pauta Fiscal (infração 1) prevista na legislação do imposto. Não existe na legislação deste Estado regra que autorize excluir da base de cálculo do imposto por substituição tributária o ICMS e as contribuições para o PIS/COFINS em situações como a presente. Apuração da base de cálculo tomando como referência os custos das mercadorias, inclusive ICMS e PIS/COFINS, adicionado a MVA (infração 2). Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata de Recurso de Ofício interposto pela 3ª JJF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/BA, com vistas ao reexame da Decisão proferida que desonerou os valores exigidos no Auto de Infração lavrado em 24/05/2023, em decorrência das seguintes infrações:

***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 (2020). O Contribuinte não utilizou a Pauta Fiscal - R\$ 239.984,25. Multa de 60%.*

***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 (2020). Prevaleceu para a formação da Base de Cálculo, a Margem de Valor Agregado (MVA). Valor do débito - R\$ 71.325,45. Multa de 60%.*

Na decisão proferida (fls. 84 a 93), inicialmente foi apreciado que as infrações foram descritas de forma compreensível, indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, inexistindo motivos para se determinar a nulidade deste lançamento.

Quanto ao mérito, apreciou:

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 subseqüentes.

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 insito 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.

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.

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 subseqüentes.

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 subseqüentes, 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.

Observe 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.

A 3ª JJF recorreu de Ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF-BA.

VOTO

Auto de Infração acusa retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, sendo que na infração 1 a base de cálculo foi apurada utilizando a Pauta Fiscal e na infração 2, com base na Margem de Valor Agregado (MVA).

Na defesa apresentada, o autuado ressaltou que a empresa exerce atividade de comércio atacadista de chocolates, confeitos, balas e semelhantes, contemplado com prerrogativa prevista no art. 7º-B do Decreto nº 7799/00, que permite não efetuar antecipadamente o pagamento do imposto devido a título de substituição tributária incidente sobre as aquisições das mercadorias enquadradas no regime, em operações interna ou interestadual, deslocando o momento desse pagamento para quando ocorrerem as saídas das respectivas mercadorias conforme autorizado no benefício fiscal.

No mérito, quanto a apuração da base de cálculo argumentou que:

- A) INFRAÇÃO 1: A Pauta Fiscal constituiu um arbitramento da base de cálculo, declarado ilegal (Sumula nº 431 do STJ).
- B) INFRAÇÃO 2: A fiscalização apurou o ICMS-ST adicionando a MVA, tomando como base o valor da compra da mercadoria pelo Centro de Distribuição, mas se considerado do disposto no art. 7º-B do Decreto nº 7.799/00, que prevê a retenção e recolhimento do ICMS devido por ST apenas nas saídas subsequentes, não foi considerado a exclusão dos valores do PIS e da COFINS que não incide sobre as operações de transferências.
- C) Não incidência do ICMS nas operações de transferências de mercadorias (Súmula nº 166 do STJ; Súmula nº 08 do CONSEF) e jurisprudência, a exemplo do Acórdão nº 0356-12/18);
- D) No julgamento do Processo nº 278936.0009/22-8, a decisão contida no Acórdão JJF nº 0114-03/23-VD foi de que não há incidência do ICMS sobre operações de transferências internas.

No que se refere a utilização da Pauta Fiscal, na decisão recorrida foi apreciado que:

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.

Considero correta a apreciação quanto a legalidade da aplicação da Pauta Fiscal, tendo em vista que é prevista no Convênio ICMS 142/2018 e art. 23 da Lei nº 7.014/1996, tendo inclusive sido reconhecido a sua constitucionalidade pelo STF na apreciação do TEMA 324 – RE 602917/2020 desde que a lei trace os limites à sua regulamentação.

Ressalte-se que o art. 490-A do RICMS/BA prevê a instituição por meio de Instrução Normativa e o art. 375 do mesmo diploma legal prevê a fixação da Pauta Fiscal para os produtos objeto da autuação.

Pelo exposto, considerado legal a aplicação da Pauta Fiscal na infração 1, resta a apreciação quanto a não incidência sobre as operações internas com mercadorias junto com a infração 2.

Quanto ao argumento de que as operações relacionadas nas infrações 1 e 2, são relativas a transferências internas entre o Centro de Distribuição e suas filiais localizadas neste Estado e não incide o ICMS-ST, observo que conforme elementos contidos no presente lançamento:

O estabelecimento autuado é beneficiário do art. 7º-B do Decreto nº 7.799/2000), que estabelece:

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

Dessa forma, estando as mercadorias adquiridas em outros estados enquadradas no regime de ST (chocolates, confeitados, balas e semelhantes), caso não fosse beneficiário do Dec. nº 7.799/2000, o estabelecimento autuado estaria obrigado a recolher o ICMS devido por antecipação (art. 289, § 1º do RICMS/BA).

Consequentemente, as saídas internas subsequentes estariam com fase de tributação do ICMS encerrada, inclusive as operações de transferências para suas filiais localizadas no Estado.

Conforme disposto no art. 7º-B do Decreto nº 7.799/2000, foi concedido o benefício fiscal de **não efetuar a antecipação do pagamento do imposto devido a título de ST**, mas lhe atribuiu a responsabilidade *“pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas saídas internas subsequentes”*.

Observe que assim procedeu o estabelecimento autuado nas operações de transferências internas saídas do Centro de Distribuição destinadas as suas filiais, tanto nas operações objeto da infração 1 (Pauta Fiscal), como na infração 2 (adição da MVA), promoveu a retenção e recolhimento do ICMS-ST que por consequência lógica, encerra as fases de tributação do ICMS, possibilitando as filiais promoverem as saídas subsequentes com fase de tributação do imposto encerrada.

Neste contexto, não há que se falar da aplicação da Sumula nº 8 do CONSEF, tendo em vista que no lançamento não se está exigindo ICMS sobre as operações de transferências do Centro de Distribuição para as suas filiais, mas sim, o ICMS-ST relativo as operações subsequentes previsto no art. 8º, § 4º, I, “a” da Lei nº 7.014/1996, que por força do benefício fiscal previsto no art. 7º-B do Dec. nº 7.799/2000 foi deslocado do momento da entrada no Centro de Distribuição, para o momento das saídas internas subsequentes.

Ressalte-se que o termo *“saídas internas subsequentes”*, no contexto da integração das normas (Lei nº 7014/1996 e Dec. nº 7.799/2000) não pode ser interpretado literalmente, visto que implicaria em não pagamento do ICMS-ST no momento da entrada, como previsto na Lei e deslocado pelo Decreto para as *“saídas subsequentes”*, que se considerado as saída para as filiais, configuraria uma *“isenção”* do ICMS, tanto que o estabelecimento autuado (CD) que promoveu a retenção do ICMS-ST, como para as suas filiais, que não promoveria o lançamento e recolhimento do ICMS devido por substituição no momento que efetivasse venda destinadas a contribuintes ou consumidor final.

O que se discute com relação as infrações 1 e 2 é a constituição da base de cálculo do ICMS-ST e não a incidência do ICMS sobre operações de transferências internas.

Quanto a constituição da base de cálculo, observe que conforme apreciado na decisão recorrida, em relação a infração 1 é legal a aplicação da Pauta Fiscal.

No tocante a infração 2, o recorrente alegou que nas operações de transferências internas (CD para filiais, não há incidência do PIS e da COFINS e que a fiscalização teria incluído indevidamente na apuração da base de cálculo do ICMS-ST.

Conforme apreciado anteriormente, o sujeito passivo (Centro de Distribuição) adquiriu mercadorias enquadradas no regime de ST e por força do disposto no art. 7º-B do Decreto nº 7.799/2000 não promoveu o pagamento do ICMS por antecipação e fez a retenção do ICMS-ST nas operações subsequentes de transferências para a suas filiais, na qual aplicou a MVA prevista para os produtos, fazendo a exclusão do ICMS, PIS e COFINS.

O art. 23 da Lei nº 7.014/1996 estabelece:

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

...

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

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.*

Neste contexto para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS-ST, deve ser levando em conta o valor da operação acrescido dos tributos e encargos, pois não há previsão na legislação do ICMS

que possibilite excluir da base de cálculo do imposto por substituição tributária o ICMS e as contribuições para o PIS/COFINS.

Tomando por exemplo o produto CLUB SOCIAL QUEIJO (fl. 11) a fiscalização indicou que o produto foi adquirido no valor de **R\$ 183,64** adicionou a MVA de 30% e sobre a base de cálculo aplicou a alíquota interna e deduziu o valor do ICMS normal apurando valor devido de **R\$ 42,97**.

O autuado tomou o valor de **R\$ 138,18**, e tudo indica que deduziu o valor do ICMS, PIS e COFINS, tendo adicionado a MVA de 30% apurando valor do ICMS-ST de **R\$ 32,34**.

A fiscalização exigiu a diferença devida de **R\$ 10,63** ($R\$ 42,97 - R\$ 32,34$).

Pelo exposto, entendo estar correto o procedimento adotado pela fiscalização, visto que não há previsão na legislação do ICMS para exclusão do ICMS e PIS/COFINS na apuração da base de cálculo do ICMS-ST.

Quanto aos argumentos de que não incidência do ICMS nas operações de transferências de mercadorias, inclusive acolhida no julgamento do Processo nº 278936.0009/22-8 (Acórdão JJF nº 0114-03/23-VD) observo que:

- i) No Processo nº 278936.0009/22-8 o julgamento de primeira instância declarou a não incidência no Acórdão JJF nº 0114-03/23-VD, porém foi dado provimento ao Recurso de Ofício (infração 2) no Acórdão CJF nº 0312-11/23-VD, o que pode ser objeto de Pedido de Reconsideração. Portanto não serve como paradigma.
- ii) Como apreciado inicialmente, as operações objeto da autuação não se está exigir o ICMS sobre a operação própria (transferência do CD para as filiais) e sim do ICMS relativo as aquisições das mercadorias enquadradas no regime de ST devido por antecipação, que sendo o estabelecimento autuado beneficiário do disposto no art. 3º-B do Decreto nº 7.799/2000 desloca para o momento das saídas subsequentes. Logo, não serve de paradigma os Acórdãos citados, a exemplo do Acórdão CJF 0356-12/18 que fundamentou a aplicação da Sumula nº 08 do CONSEF sobre as operações internas de transferências de mercadorias. Ressalte se que o autuado reteve o ICMS-ST sobre as operações objeto da autuação, porém aplicando a MVA sobre base de cálculo a menor que a prevista na legislação do ICMS (exclusão do ICMS, PIS e COFINS).

Por fim, quanto ao argumento no sentido de aplicar o disposto na Súmula nº 166 do STJ (*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*) observo que deve ser levado em consideração a constitucionalidade dos artigos da LC 87/1996 feita pelo STF no julgamento da ADC/49-RN.

Em abril/2021 o STF no julgamento da ADC nº 49/RN, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “*ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*”, e 13, § 4º da LC nº 87/1996.

Em seguida o STF acolheu reinvidicações consignadas em Embargos de Declaração e em abril/2023, modulou os efeitos da decisão tomada em abril/2021, para produzir efeitos a partir de 2024, inclusive validando:

- i) Os procedimentos adotados pelos contribuintes pela tributação das operações e creditamento no estabelecimento de destino;
- ii) As exigências fiscais que se encontravam pendentes de julgamento nas esferas administrativas e judiciais.

Ou seja, assegurou o direito constitucional pleiteado na ADC 49/RN tanto no período anterior, como efeitos vigentes até 2024, não invalidando o princípio de autonomia dos estabelecimentos previstos no art. 11, § 3º, II da Lei Complementar nº 87/1996.

Também, a modulação do julgamento pelo STF da ADC 49/RN (2024), indicou possibilidade que os Estados poderiam disciplinar a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular.

Por sua vez o CONFAZ celebrou o Convênio ICMS 178/2023, regulamentando a tributação sobre a remessa interestadual de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, com amparo na Lei nº 24/1975, cujas regras guardam conformidade com as instituídas nos artigos da LC 87/1996 que foram julgados inconstitucionais.

Concluo que em se tratando de Processo Administrativo Fiscal constituído e não julgado, pertinente a operações de transferências, a decisão do STF da ADC 49/RN valida as exigências fiscais que se encontravam pendentes de julgamento nas esferas administrativas e judiciais.

Por tudo que foi exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, modificando a decisão recorrida de IMPROCEDENTE para PROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE

Peço vênia ao ilustre Relator para, respeitosamente, inaugurar divergência quanto ao mérito do qualificado voto apresentado para deslinde do Recurso Voluntário. E o faço adotando como minhas as igualmente qualificadas razões já apresentadas pelo Julgador-Relator da JJF, José Franklin Fontes Reis, referendadas no Incidente de Uniformização PGE nº 2016.169506-0 e Súmula CONSEF nº 08, cujos termos destaco:

“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.”

Cito ainda, por que pertinentes, as razões do voto divergente do Conselheiro Rafael Benjamin Tomé Arruty (Voto Vencido Recurso de Ofício) no Acórdão 1ª CJF nº 0312-11/23-VD, fundamentos a seguir expostos:

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

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

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

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

De posse disto, complemento, inicialmente, que dos autos consta que o Contribuinte é empresa que exerce atividade de comércio atacadista de chocolates, confeitos, balas e semelhantes,

contemplado com as prerrogativas prevista no art. 7º-B do Decreto nº 7799/00. Eis o normativo citado:

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

Sobre as operações em vergaste, não restam dúvidas sobre as circunstâncias fáticas essenciais, consistentes em “transferências internas” entre o Centro de Distribuição e suas filiais localizadas neste Estado das mercadorias adquiridas em outros estados enquadradas no regime de ST (chocolates, confeitos, balas e semelhantes).

O que se põe em discussão pelo d. Relator, no particular, é justamente o enquadramento efetuado pela JJF sobre o alcance do significado da expressão “**saídas internas subsequentes**” para fins de afastar a responsabilidade do Contribuinte pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária no caso concreto, tanto para fins de “*transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular*” (Incidente de Uniformização PGE nº 2016.169506-0), quanto nas “*operações internas de transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular*” (Súmula CONSEF nº 08).

Nesse contexto, disse o voto condutor que “(...) o termo “saídas internas subsequentes”, no contexto da integração das normas (Lei nº 7014/1996 e Dec. nº 7.799/2000) não pode ser interpretado literalmente, visto que implicaria em não pagamento do ICMS-ST no momento da entrada, como previsto na Lei e deslocado pelo Decreto para as “saídas subsequentes”, que se considerado as saída para as filiais, configuraria uma “isenção” do ICMS, tanto que o estabelecimento autuado (CD) que promoveu a retenção do ICMS-ST, como para as suas filiais, que não promoveria o lançamento e recolhimento do ICMS devido por substituição no momento que efetivasse venda destinadas a contribuintes ou consumidor final.”

Com reiteradas vênias, faço a ressalva preliminar de que sinto não se afigura razoável, para todos os efeitos, classificar hierarquicamente precedentes persuasivos como se vinculantes fossem, ou melhor, como se oponíveis ao texto legalmente apresentado para fins de afastar a sua aplicação ou declarar a sua ilegalidade de modo oblíquo, eis que clara a vedação contida nos Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, como bem advertido no voto precedente.

A harmonia sistêmica do ordenamento jurídico, enquanto premissa, não foi relegada a segundo plano no regulamento do processo administrativo estatal, sendo certo que a sua disciplina **visa a aplicação ou a interpretação da legislação tributária estadual, sem prejuízo das disposições provenientes de leis complementares, convênios e outros atos normativos oriundos da administração tributária estadual (art. 1º do RPAF).**

E aqui me refiro, especificamente, à tese de possibilidade de (des)qualificação da operação efetivamente empregada pelo contribuinte, a qual, em sua potência, atrairia para si a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nos deslocamentos de mercadorias posteriores para as suas filiais, como se saídas tributadas fossem.

Nesse caso, é de se ressaltar que os contornos do potencial fato imponível não foram desnaturados pelo simples fato de o contribuinte ter, em um primeiro momento, promovido a operação que doravante tornou-se impugnar (retenção do ICMS-ST nas operações subsequentes de transferências para a suas filiais), mas, ao contrário, permaneceram hígidos, na medida em que somente poderiam ser assim considerados quando da efetiva promoção da operação jurídica causadora da transmissão da titularidade, ou seja, da circulação da mercadoria.

Dito de outro modo, é direito do contribuinte contestar as operações por ele efetuadas se, após início do processo administrativo fiscal mediante auto de infração, entender que não deveriam ser objeto de tributação, tanto que os seus argumentos foram justificadamente acatados pela JJF.

Se a busca da verdade material é princípio que se concretiza e realiza no processo, verificada a inocorrência da operação mercantil tal qual desenhada pelo legislador, as atividades estariam desprovidas de substância jurídica negocial aptas a atrair as normas de responsabilização pela retenção e recolhimento antecipado.

Em perspectiva semelhante, entendo que isto também não significa emprestar ao caso concreto efeitos de norma isencional inexistente, já que há expressa autorização normativa para que o Contribuinte-Autuado, em sendo destinatário dos benefícios instituídos pelo Decreto 7.799/2000, nos recebimentos de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, **poderia ficar responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas saídas internas subsequentes.**

Em não sendo este o caso, não há que se emprestar o conceito efetivo estabelecido pelo legislador em termos estritamente presuntivos para configurar o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes a uma mesma pessoa jurídica como geradores de reflexos tributários, ou seja, como se operação mercantil apta a atrair a obrigação de retenção e recolhimento do imposto fosse, sendo antijurídicas quaisquer interpretações infranormativas formatadas neste sentido.

Vale a lição do Professor Roque Carraza, para quem *“se admitirmos que o legislador (complementar ou ordinário) é livre para equiparar filial a outro estabelecimento comercial, restaria anulada a rigidez do nosso sistema constitucional tributário. E, no caso do ICMS, estaria aberta a porta para que ele alcançasse qualquer fato que o legislador considerasse revelador de capacidade econômica da parte de quem o pratica”*.

No mesmo sentido, o Professor Geraldo Ataliba: *“inconstitucionalidade de lei estadual – e de “convênios” – que, a partir da ficção de autonomia dos estabelecimentos (válida para outros fins mas não para contornar a Constituição), pretende tributar a passagem de matéria-prima do setor rural para o industrial da mesma pessoa. Não pode a lei (a Constituição não permite) alterar ou desprezar as definições do direito privado, para satisfação de pretensões fiscalistas. Enfim, o legislador não pode manipular a própria competência, da mesma forma que o mandatário não pode dilatar o próprio mandamento. Onde não houver operação jurídica, a lei não pode prever a incidência de ICMS”*.

Convém citar, por fim, trecho elucidativo do voto do Ministro Edson Fachin quando do julgamento da ADC 49, publicado em 04/05/2021, relativamente à hipótese de incidência do ICMS como sendo a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final e o conceito de “saída”:

O requerente sustenta, por entender que transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular geram reflexos tributários, que o entendimento que deve prevalecer é o da circulação econômica. Este argumento, todavia, não deve prosperar.

Conforme voto no RE 593.824/SC, de minha relatoria, julgado em Plenário no dia 27 de abril de 2020, em que discorri sobre demanda de potência elétrica e ICMS, a circulação de mercadorias apta a desencadear a tributação por meio de ICMS demanda a existência de um negócio jurídico oneroso que envolve a transferência da titularidade de uma mercadoria de um alienante a um adquirente.

A hipótese de incidência do tributo é, portanto, a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final. A operação somente pode ser tributada quando envolve essa transferência, a qual não pode ser apenas física e econômica, mas também jurídica.

Esta também é a interpretação de Roque Antonio Carrazza:

“Este tributo, como vemos, só pode incidir sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias (circulação jurídico-comercial). A lei que veicular sua hipótese de incidência somente será válida se descrever uma operação jurídica relativa à circulação de mercadorias.

É bom também esclarecermos que tal ‘operação relativa à circulação de mercadorias’ só pode ser jurídica (e não meramente física), o que, evidentemente, pressupõe a transferência, de uma pessoa para outra e pelos meios adequados, da titularidade de uma mercadoria – vale dizer, dos poderes de disponibilidade sobre ela.

Sem essa mudança de titularidade não há falar em tributação válida por meio de ICMS. Aliás, a ideia, abonada pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Giardino etc.), encontrou ressonância no próprio STF.

III – Ressaltamos, ainda, que a circulação de mercadorias apta a desencadear a tributação por meio de ICMS demanda a existência de uma operação (negócio jurídico) onerosa, envolvendo um alienante e um adquirente.

De fato, a Constituição não prevê a tributação de mercadorias por meio do ICMS, mas, sim, a tributação das “operações relativas à circulação de mercadorias, isto é, das operações que têm mercadoria por objeto. Os termos ‘circulação’ e ‘mercadorias’ qualificam as operações tributadas por via de ICMS.” “(...) o nascimento do dever de recolher ICMS encontra-se indissociavelmente ligado à concomitância dos seguintes pressupostos: a) a realização de operações (negócios jurídicos) mercantis; b) a circulação jurídica (transmissão da posse ou da propriedade; c) existência de mercadoria enquanto objeto da operação; e, d) o propósito de livro mediato, com a entrega (tradictio) da mercadoria”.

(CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17. ed. São Paulo, Malheiros Editores Ltda., 2015, pp. 45 e 63)

No mesmo sentido posiciona-se o Superior Tribunal de Justiça, que, com a função de tutelar a autoridade e a integridade de leis federais, fixou a súmula 166, DJe 23/08/1996, segundo a qual “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Esta foi referência sumular para o Repetitivo 259, concluindo-se, no REsp 1.125.133/SP, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 10/09/2010, que se deve aplicar o regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular quando estiverem estes situados em estados diversos, cognição mantida até dias atuais, como é possível constatar no REsp 1.704.133–AgInt, Ministra Relatora Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 28/06/2018.

Não é outra a compreensão deste Supremo Tribunal Federal desde os tempos em que vigia o ICM, predecessor do atual ICMS. No julgamento do RE 75.026/RS-EDv, Tribunal Pleno, por exemplo, referiu o Ministro Aliomar Baleeiro que aquele imposto pressupunha “negócio jurídico que [transferisse] o domínio da coisa duma para outra pessoa” (grifei) e que era impossível sua cobrança em razão de movimentação da mercadoria entre estabelecimentos do mesma Empresa, em razão de eles serem da mesma pessoa. Ainda nesse sentido: RE 93.523/AM, Segunda Turma, Relator o Ministro Cordeiro Guerra, DJ de 24/9/82.

Vão na mesma direção os diversos casos em que a Corte considerou inconstitucional a cobrança do ICM em razão da transferência da cana de-açúcar do local do seu plantio para o local onde estão os equipamentos industriais, dentro do mesmo estabelecimento, do mesmo titular. Sobre o tema, o Ministro Rafael Mayer já chegou a consignar que “os atos internos, os graus de processamento no interior do estabelecimento não podem ser elementos de circulação econômica e jurídica, pois são simples atos físicos ou materiais do processo produtivo”, motivo pelo qual concluiu não serem esses atos atrativos do imposto (Rp 1.181/PA, Tribunal Pleno, DJ de 8/11/84). Convergindo: Rp 1.355/PB, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Oscar Corrêa, DJ de 10/4/87; RE 113.090/PB, Segunda Turma, Relator o Ministro Djaci Falcão, DJ de 12/6/87.

Há anos os julgamentos que discorrem sobre fato gerador do ICMS se dão no sentido de que a circulação física de uma mercadoria não gera incidência do imposto, visto que não há transmissão de posse ou propriedade de bens. Posicionou-se assim em voto no RE 158.834-9/SP, Tribunal Pleno, o Ministro Marco Aurélio, redator do acórdão, ainda em 2002 (DJe 05/09/2003):

“(...) jamais esta Corte potencializou o vocábulo “saída”, isto para definir o enquadramento dos casos concretos, nos fatos geradores de que cuida o Decreto-Lei n. 406/68. Sempre perquiriu a natureza, em si, do ato jurídico que a estaria motivar, apegando-se à circunstância de o texto constitucional referir-se ao tributo como alusivo a operações relativas à circulação de mercadorias. É certo que, nem sempre, faz-se indispensável a existência de uma compra e venda mercantil, havendo atos jurídicos relevantes para efeitos da incidência do tributo. Nem por isso caminhou no sentido de assentar o deslocamento físico como suficiente, por si só, a atrair a incidência do tributo. A saída apenas física de um certo bem não é molde a motivar a cobrança do imposto de circulação de mercadorias. Requer-se, como consta do próprio texto constitucional, a existência de uma operação que faça circular algo possível de ser definido como mercadoria, pressupondo, portanto, como aliás ressaltado por Aliomar Baleeiro em “Direito Tributário Brasileiro, a transferência de domínio.”.

(...)

Em consequência a esta conclusão, este Supremo Tribunal Federal, a que compete manter a unidade e a autoridade da Constituição Federal, entende ser irrelevante que os estabelecimentos do mesmo contribuinte estejam no mesmo estado federado, ou seja, não configura como fato gerador de ICMS o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular em unidades federativas diferentes:

(...)

Dessa forma, interpretando-se segundo a Constituição da República, a circulação de mercadorias que gera incidência de ICMS é a jurídica. Entendo, assim, que o mero deslocamento entre estabelecimentos do mesmo titular, na mesma unidade federada ou em unidades diferentes, não é fato gerador de ICMS, sendo este o entendimento consolidado nesta Corte, guardiã da Constituição, que o aplica há anos e até os dias atuais. Ainda que algumas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular possam gerar reflexos tributários, a interpretação de que a circulação meramente física ou econômica de mercadorias gera obrigação tributária é inconstitucional. Ao elaborar os dispositivos aqui discutidos houve, portanto, excesso por parte do legislador. Ademais, tem-se ainda, que recentemente, o Tribunal Pleno ratificou a sua jurisprudência no ARE n 1.255.885/MS, Rel. Min. Dias Toffoli (Presidente), firmando a seguinte tese de repercussão geral para o Tema 1099: “Não incide 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.”.

Logo, firme na fundamentação acima, tenho como pertinentes as conclusões da JJF, a respeito do desprovimento do Recurso de Ofício dada a aplicação do entendimento consolidado no tanto no Incidente de Uniformização PGE nº 2016.169506-0 e Súmula nº 08, não sendo cabível a exigência do ICMS nas operações internas de transferência de bens e mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular.

Do exposto, voto pelo IMPROVIMENTO do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 278936.0001/23-5, lavrado contra **CABRAL & SOUSA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 311.309,70**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, João Vicente Costa Neto e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes, Gabriel Henrique Lino Mota e Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de maio de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES - VOTO DIVERGENTE

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS