

|            |  |
|------------|--|
| PROCESSO   | - A. I. N° 278936.0009/22-8  |
| RECORRENTE | - CABRAL & SOUSA LTDA.   |
| RECORRIDA  | - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL   |
| RECURSO    | - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 1 <sup>a</sup> CJF n° 0312-11/23-VD |
| ORIGEM     | - DAT SUL / IFEP SUL   |
| PUBLICAÇÃO | - INTERNET 19.09.2024  |

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0221-11/24-VD

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST. a) CÁLCULO COM BASE NO VALOR DA PAUTA FISCAL; b) CÁLCULO COM BASE NA MVA. A base de cálculo do ICMS substituição tributária, inclusive a título de antecipação, não poderá ser inferior à média de preços usualmente praticados no mercado cujos valores tenham sido divulgados por ato da Secretaria da Fazenda, observados os critérios definidos no § 4º do art. 23 da Lei n° 7.014/96. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será obtida pelo somatório das seguintes parcelas: (i) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; (ii) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; (iii) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes., conforme art. 23, inc. II da Lei n° 7.014/96. O Pedido de Reconsideração pretendeu afastar o motivo da autuação, alegando equívoco na decisão da 1<sup>a</sup> CJF, cujo mote seria de que nas *“operações internas de transferências não são mais tributadas pelo ICMS”*, com base na Súmula 08 do CONSEF e no Incidente de Uniformização PGE/PROFIS n° 2016.169506-0, argumento que não se aplica ao caso. Mantida a Decisão da 1<sup>a</sup> CJF. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **CONHECIDO E NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração, interposto em razão desta 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal ter dado Provimento ao Recurso de Ofício interposto pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal - Acórdão JJF n° 0114-03/23-VD, que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe e Negou Provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo.

O voto vencedor, aprovado com o voto de qualidade do Presidente da 1<sup>a</sup> CJF, possui o seguinte teor:

#### **VOTO**

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

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

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

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

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

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

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

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

*Recurso de Ofício Provido.*

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

(...)

§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, não poderá ser inferior à média de preços usualmente praticados no mercado cujos valores tenham sido divulgados por

ato da Secretaria da Fazenda, observados os critérios definidos no § 4º deste artigo”.

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

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

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

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

I - a declaração de inconstitucionalidade.

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

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

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

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

Recurso Voluntário Não Provisto.

Modificada a Decisão recorrida.

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

#### **VOTO DIVERGENTE**

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

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

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

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

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

Consta na Descrição dos fatos:

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

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

23, II, § 6º.

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

#### *Da análise do Recurso de Ofício*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De logo, destaco que pelo art. 7º-B a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária ocorrem 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 aventureada uma interpretação a partir da qual

*o recolhimento (na saída, desonerada dos tributos recuperáveis) seja menor do que aquela verificada na entrada”, é importante destacar que o artigo 7º-B do Decreto nº 7799-00, somente altera o momento da retenção e do recolhimento do ICMS substituição tributária para o momento das saídas subsequentes.*

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

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

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

#### *Da análise do Recurso Voluntário*

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

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

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

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

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

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

*I - a declaração de inconstitucionalidade.*

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

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

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

*Peço mais uma vez venia para discordar novamente do Ilustre Relator, com relação a infração objeto do Recurso Voluntário, por considerar que o Recorrente faz jus as regras do art. 7º-B, do Decreto nº 7799/00, que determina que a substituição tributária ocorre nas saídas internas subsequentes. E no caso, posto, as operações autuadas são transferências entre Centro Distribuidor e a Filial da mesma empresa. Assim, não há saída de mercadorias para terceiros, o que ocasiona a não incidência do ICMS, conforme entendimento firmado pela Súmula nº 08 do CONSEF, bem como no Incidente de Uniformização PGE/PROFIS nº 2016.169506-0.*

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

Nesse sentido, voto pelo Provimento do Recurso Voluntário.

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

Regularmente intimado a tomar ciência do resultado do julgamento, o sujeito passivo apresentou Pedido de Reconsideração da decisão desta Câmara, fls. 148 a 160, no qual demonstrou a tempestividade, afirmou que possui Termo de Acordo formalizado e válido junto à SEFAZ/BA, que lhe permite, na forma específica do art. 7º-B do Decreto nº 7.799/2000, realizar a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas saídas internas subsequentes.

Reproduz as infrações e conta que no julgamento em primeira instância a 3ª JJF decidiu como parcialmente procedente o Auto de Infração, destituindo a infração 02 (MVA) e mantendo a infração 01 (Pauta Fiscal).

Transcreve a fundamentação do Acórdão para a destituição da infração 02 e destaca a semelhança do contexto das duas infrações, diferentes apenas pelos critérios MVA *versus* Pauta Fiscal, sendo que foi elidida a infração 02 (MVA) pelo fundamento de não incidir ICMS em tais operações (transferências internas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte). Contudo, se manteve a infração 01 (ICMS sob Pauta Fiscal), também decorrente de operações de transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular (saídas internas subsequentes), apenas com base no entendimento de que a discussão da constitucionalidade não se incluiria na competência do CONSEF.

Conclui que, inobstante a discussão acerca da constitucionalidade da Pauta Fiscal, o raciocínio aplicado pela JJF, que justificou a improcedência da infração 02, também deveria ser replicado na infração 01 para o reconhecimento de sua insubsistência, também por se tratar de operações de meras transferências, razão pela qual interpôs este Recurso Voluntário para requerer a improcedência da autuação, sendo também interposto Recurso de Ofício pela Fazenda Pública Estadual.

Acrescenta que do julgamento resultou o acórdão, motivo do Pedido de Reconsideração, que julgou integralmente procedente o Auto de Infração, ao reformar a decisão de primeira instância e restabelecer a infração 02 (MVA), além de manter a infração 01 (Pauta Fiscal), ainda que tenha restado, com base no fundamento utilizado em primeira instância, que as duas infrações haveriam de ser julgadas improcedentes, ante o reconhecimento da não incidência do tributo no momento de tais operações de transferência.

Reproduz a ementa e parte do voto vencedor do Acórdão CJF nº 0312-11/23-VD e afirma que o resultado do julgamento da 1ª CJF decorreu de equívoco fático/interpretativo quanto aos fundamentos adotados na primeira instância, uma vez que as premissas equivocadas consignadas no voto proferido induziram os pares da Câmara ao erro.

Ao tratar das razões do Pedido de Reconsideração, aponta que o desacerto interpretativo incorrido no julgamento de segunda instância, decorreu das seguintes razões: *(i)* houve um equívoco interpretativo sobre a fundamentação adotada na primeira instância, vez que não foi mencionada a “autorização para exclusão do ICMS e PIS/COFINS do ICMS-ST”; *(ii)* os votos divergentes do Acórdão, em que pese vencidos, confirmam com assertividade o entendimento que deveria ser adotado no julgamento pela Câmara, no sentido da não incidência do tributo; e *(iii)* a não incidência foi uma questão aventada espontaneamente pelos próprios Julgadores na primeira instância.

Reafirma ser beneficiária do art. 7º-B do Decreto nº 7.799/2000, que lhe permite realizar a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas saídas internas subsequentes, as quais, *in casu*, são operações de mera transferência entre o Centro de Distribuição da empresa e suas filiais.

Aponta que o acórdão de primeira instância reconheceu que, como a tributação nas saídas internas subsequentes somente se daria através de atos de mercadoria e venda efetiva (ao menos para fins de incidência de ICMS, não haveria para a Recorrente qualquer obrigação de

recolhimento do ICMS-ST, exatamente pelo fato das operações serem de mera transferência.

Conclui que, não tendo ocorrido saída tributável de ICMS, a infração 02, como foi reconhecido pela JJF, seria insubstancial, eis que a obrigação de recolhimento do ICMS-ST exsurgiria não nas operações de transferência do Centro de Distribuição para as suas próprias filiais, mas, nas operações finais de efetiva venda.

Frisa que o fundamento da não incidência de ICMS em transferências do mesmo contribuinte foi o utilizado pela 3ª JJF, sendo que no seu acórdão não foi mencionada uma autorização para excluir o ICMS e PIS/COFINS da base de cálculo do ICMS-ST, sendo apontada a não incidência do imposto nas transferências como fundamento adotado para a improcedência da infração 02.

Ao analisar a decisão de segunda instância, repisa que o julgamento partiu de uma premissa equivocada exatamente por interpretar de modo errôneo o quanto decidido pela 3ª JJF, o que resultou, de modo indevido, na reforma do entendimento para julgar procedente o Auto de Infração.

Complementa que o voto vencedor do acórdão, acompanhado pela maioria dos demais pares, decidido com o voto de qualidade do Presidente, confundiu as situações e entendeu que a 3ª JJF teria adotado como fundamento a autorização para a exclusão da base de cálculo do imposto por substituição tributária do ICMS e das contribuições para o PIS/COFINS, o que afirma não ser verdade, como já alertado.

Transcreve trechos dos votos vencedores da 3ª JJF e da 1ª CJF, e compara as decisões, destacando o equívoco na sua interpretação. Explica que o acórdão de primeira instância não autorizou a exclusão do PIS/COFINS e ICMS da base de cálculo do ICMS-ST, como interpretou o Relator da segunda instância. O acórdão da instância primária entendeu que a operação é de mera transferência, portanto, não haveria incidência do ICMS.

Ressalta que este entendimento já foi adotado em outro julgamento, envolvendo a Recorrente, do Auto de Infração nº 278936.0001/23-5 (doc. 01), referente a duas infrações com o mesmo fundamento, que julgado na primeira instância, na mesma 3ª JJF, decidiu pela improcedência do lançamento, cancelando não apenas a cobrança do ICMS sob o MVA, mas, também, sob a Pauta Fiscal, com base nas razões, que reproduz.

Copia ementa e trecho do voto - Acórdão JJF nº 0244-03/23-VD, para ressaltar a existência dessa outra decisão (doc. 01) coadunando com o entendimento firmado, que há de ser aplicado e observado no presente caso, seja em razão de a autuação ter sido semelhante, seja porque o entendimento pela não tributação, na conclusão da primeira instância, se deu não em um, mas em dois casos, o que também ratifica e reforça a existência do evidente equívoco incorrido pelo voto vencedor do acórdão objeto do presente Pedido de Reconsideração.

Salienta que o voto vencedor interpretou de modo distorcido o resultado acertado da 3ª JJF, sobretudo quanto ao fundamento restabelecendo a infração 02.

Finaliza que confia no presente Pedido de Reconsideração para chamar o feito à ordem e demonstrar o equívoco interpretativo incorrido, pois o reconhecimento da insubstancialidade da infração 02, pela primeira instância, se deu por outros motivos.

Ressalta que o erro de premissa resta ainda mais evidenciado pelo teor do voto divergente, em que pese vencido por voto de qualidade do Presidente da CJF, corrobora para a argumentação exposta no Pedido de Reconsideração.

Relata que o voto divergente reconheceu que, sendo a Recorrente beneficiária do art. 7º-B do Decreto nº 7.799/00, e como tais saídas não foram vendas, mas, meras transferências do Centro de Distribuição às filiais, não haveria incidência do tributo, como interpretou a 3ª JJF.

Destaca a consonância dos Conselheiros vencidos com o desfecho da primeira instância e à linha de intelecção, ora arguida no Pedido de Reconsideração, sendo que a própria Câmara observou que o voto vencedor padeceu de equívoco interpretativo sobre o fundamento anterior.

Acrescenta, como forma de robustecer ainda mais a completa insubstancialidade da autuação ante a

não incidência do ICMS-ST nas operações de transferência, ainda que a tese da não incidência da tributação nesse momento da operação, foi uma questão inaugurada nos autos e suscitada pelos próprios Julgadores da 3<sup>a</sup> JJF, por toda a fundamentação utilizada.

Reafirma que não houve a concretização do aspecto material do fato gerador do ICMS, tampouco do ICMS-ST, pois as saídas internas subsequentes foram meras transferências de mercadorias entre o Centro de Distribuição e filiais. Assim, pugna pelo acolhimento do Pedido de Reconsideração e cancelada integralmente a autuação.

Complementa, além das razões expostas, que o entendimento adotado no Acórdão CJF nº 0312-11/23-VD, muito além de interpretar diferente o teor do acórdão da 3<sup>a</sup> JJF, ainda utilizou do princípio da razoabilidade para afastar a aplicação de um Termo de Acordo firmado pela Recorrente e o Estado da Bahia, ao justificar a manutenção integral do Auto de Infração.

Pondera que o princípio da razoabilidade não pode ser utilizado como argumento para afastar a aplicação de um Termo de Acordo firmado e válido com a Recorrente, que lhe permite, na forma do art. 7º-B do Decreto nº 7.799/2000, realizar a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas saídas internas subsequentes.

Adverte que, se o ente estatal ou as instâncias administrativas entenderem que tal benesse e concessão foge dos parâmetros da razoabilidade, a solução plausível seria rescindir o acordo perante cada contribuinte, ou ainda, não o renovar. Jamais deixar de aplicá-lo ou fazer retroagir a sua não aplicação, ou o descumprir.

Sugere, caso a Fazenda Estadual entenda haver uma falha na concessão do benefício e na legislação sobre a matéria poderá alterar as normas se entender ser razoável o pagamento nas saídas internas subsequentes, contudo, jamais esquivar-se de cumprir as normas existentes e em vigor e, principalmente, do Termo de Acordo, objeto que materializa o benefício concedido e que, uma vez assinado, faz lei entre as partes (*princípio do pacta sun servanda*).

Salienta que, ao contrário do que entendeu a decisão da 1<sup>a</sup> CJF, a situação em análise não levou a qualquer recolhimento a menor do ICMS-ST, com base nas saídas internas subsequentes, como descrito pelas infrações 01 e 02, vez que não houve recolhimento a menor (como a exclusão do ICMS e PIS/COFINS da base de cálculo da substituição), na medida em que o recolhimento do ICMS-ST ocorrerá efetivado normal e integralmente no momento da efetiva saída: qual seja a operação de venda das filiais em diante (que não estão aqui sendo analisadas).

Ressalta que por esses motivos, o Pedido de Reconsideração merece ser acolhido para reformar a decisão pela improcedência da autuação.

Repisa que sendo as infrações 01 e 02 semelhantes, diferentes apenas pelos critérios de adoção da Margem de Valor Agregado e Pauta Fiscal, considerando que no sistema jurídico não são admitidas decisões contraditórias, identifica uma incoerência interna no resultado.

Defende que deve ser acolhido o Pedido de Reconsideração para a correção do erro interpretativo incorrido no julgamento dos Recursos de Ofício e Voluntário e no desfecho, espera e confia no cancelamento integral da autuação, pois se não há Substituição Tributária do ICMS a recolher em tais operações de transferência na infração 02 (MVA), assim como em relação à infração 01 (Pauta Fiscal), sob pena de contradição lógica.

Pugna pela reforma do julgamento materializado no Acórdão CJF nº 0312-11/23-VD e roga pela manutenção da decisão da 3<sup>a</sup> JJF na parte que cancelou a infração 02 (MVA), bem como para que seja ampliado o entendimento à infração 01 (Pauta Fiscal), concluindo pela improcedência do Auto de Infração.

Em 05/08/2024 a Recorrente protocolizou, junto ao CONSEF, petição com o objetivo de expor suas últimas manifestações, na qual reiterou e ratificou que sempre atuou em absoluta consonância e em respeito às regras estabelecidas no art. 7º-B do Decreto nº 7.799/2000, bem como em cumprimento ao Termo de Acordo celebrado com o Estado da Bahia, que lhe permite recolher o ICMS-ST nas saídas internas subsequentes, o que foi realizado de maneira regular, conforme

comprovantes de pagamento realizados em 2019 e 2020 (Doc. 01).

Repisa que agiu corretamente ao excluir o ICMS, o PIS e a COFINS do cálculo do ICMS-ST, vez que as operações autuadas foram transferências internas entre o centro de distribuição do estabelecimento e as suas filiais, e não se constituíram em venda, como equivocadamente considerou a Fiscalização.

Desse modo, entende correta a não inclusão do ICMS na base de cálculo do ICMS-ST, nos termos da Súmula nº 166 do STJ e da Súmula nº 8 do CONSEF, bem como do Incidente de Uniformização PGE 2016.169506-0.

Da mesma forma, defende a não inclusão na base de cálculo do ICMS-ST das contribuições PIS e COFINS, por considerar que nas operações autuadas não houve auferimento de receita, para fins de incidência das contribuições, com fundamento no art. 195, inc. I, alínea “b” da Constituição Federal, dos artigos 1<sup>os</sup> das Leis nº<sup>os</sup> 10.833/2003 e 10.637/2002, bem como no Parecer emitido pela SEFAZ no Processo nº 071457/2016-4.

Avalia a juntada dos comprovantes de recolhimento do ICMS-ST de 2019 e 2020, (Doc. 01), ser essencial para ratificar a correção dos seus procedimentos, a correta aplicação do direito, bem como a necessidade de preservação da segurança jurídica, no cumprimento, também pelo Estado da Bahia, do art. 7º-B do Decreto nº 7.799/00 e do Termo de Acordo.

Por fim, reitera o seu pedido para que seja reformado o Acórdão CJF nº 0312-11/23-VD, mantendo-se a decisão de Primeira Instância que cancelou a infração 02 (MVA), ampliando o entendimento à infração 01 (Pauta Fiscal), culminando na improcedência do Auto de Infração.

Participaram da Sessão de Julgamento os representantes da empresa: Dr. Luiz Fillipe Figueiredo - OAB/BA 31.024 e Dr. Carlos Eduardo Lemos de Oliveira - OAB/BA 18.956, o sócio proprietário o Sr. Antonio Alves Cabral e o autuante Auditor Fiscal Luciano de Souza Veloso.

## VOTO

Preliminarmente à análise do requerimento do sujeito passivo, verifico que o Pedido de Reconsideração, deve ser conhecido em razão de ser tempestivo e preencher o requisito de admissibilidade previsto no art. 169, inc. I, alínea “d” do RPAF/99, eis que a decisão desta 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal reformou no mérito a decisão da primeira instância em relação ao julgamento do Recurso de Ofício.

Preliminarmente, destaco que as infrações decorreram da constatação pela Fiscalização que a Recorrente apurou indevidamente o imposto devido por substituição tributária, utilizando-se de base de cálculo a menor, em virtude de ter subtraído desta, os valores a título dos tributos indiretos e transferíveis aos destinatários (PIS/COFINS e o próprio ICMS), os quais integram a base de cálculo e, desde já ressalto que não há exigência de ICMS decorrente de transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e sim, da diferença do ICMS-ST recolhido a menor.

A 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal apreciou a lide em 20/06/2023 e julgou parcialmente procedente o Auto de Infração - Acórdão JJF nº 0114-03/23-VD, considerando subsistente apenas a infração 01, em cujas operações o contribuinte, ao reter e recolher o ICMS-ST, utilizando a Pauta Fiscal, determinou a base de cálculo do imposto a menor e a infração 02, sobre operações idênticas, sobre as quais utilizou a Margem de Valor Agregado – MVA na determinação da base de cálculo do imposto, sob o argumento de que as operações arroladas nesta segunda infração, são transferências internas entre estabelecimentos do mesmo titular, não mais tributadas pelo ICMS, conforme o Incidente de Uniformização de nº PGE 2016.169506-0 e a Súmula do CONSEF nº 08, assim como a jurisprudência predominante neste Conselho.

Com base no art. 169, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, a JJF interpôs Recurso de Ofício, apreciado por esta 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal em 25/10/2023 - Acórdão nº 0312-11/23-VD, no qual reformou a decisão de piso, no mérito, dando provimento ao Recurso de Ofício.

Registro que a peticionária é beneficiária de Decreto nº 7.799/2000, conforme Termo de Acordo firmado com a SEFAZ em 28/08/2017 – Parecer nº 23506/2017, com vigência até 17/08/2019, revalidado em 20/08/2019 – Parecer nº 30827/2019 vigente até 31/08/2021, através do qual pode usufruir dos benefícios, previstos na cláusula primeira do citado Termo de Acordo.

**Cláusula primeira** - *Fica a ACORDANTE habilitada como beneficiária do tratamento tributário previsto art. 7-B do Decreto nº 7799/00, de 09 de maio de 2000, a efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas saídas internas subsequentes, inclusive nas transferências para suas filiais, com os produtos relacionados no Anexo 1 do RICMS/BA, Decreto 13.780/12.*

*Parágrafo único. Os remetentes das mercadorias relacionadas nesta cláusula, destinadas à Acordante, não farão a retenção do imposto nos termos da cláusula nona, inciso IV, do Conv. ICMS 142/18. (Grifos do relator).*

O sujeito passivo interpôs o Pedido de Reconsideração com a finalidade de reformar a Decisão da 1ª CJF que apreciou os Recursos de Ofício e Voluntário e reformou o Acórdão JJF nº 0114-03/23-VD, para manter a decisão de primeira instância na parte que julgou insubsistente a infração 02 (MVA) e ampliar o mesmo entendimento à infração 01 (Pauta Fiscal), sob os seguintes argumentos:

- i) O fundamento utilizado no voto da primeira instância não foi a inexistência de receitas que justificasse a inclusão de PIS/COFINS e ICMS na base de tributação do ICMS-ST e sim, que não haveria a incidência do ICMS-ST, por se tratar, as operações arroladas no levantamento, de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, fato que diz se confirmar diante do voto divergente no julgamento da CJF;
- ii) O argumento de que não haveria incidência do ICMS-ST nas operações arroladas (transferências internas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte) foi aventado pelos julgadores na 3ª JJF;
- iii) Existe outro caso semelhante, que envolveu no polo passivo a Recorrente, (Auto de Infração nº 2789360001/23-5) cuja decisão de primeira instância, também proferida pela 3ª JJF, confirmou o entendimento adotado no julgamento deste processo, fato que motivou o seu julgamento como improcedente;
- iv) Impossibilidade de ser afastado o usufruto do benefício concedido à Recorrente com base no Termo de Acordo do Decreto nº 7.799/2000, válido, que não implica em recolhimento a menor de ICMS-ST, tal como acusou as duas infrações;
- v) A improcedência da infração 01 (Pauta Fiscal), pelos mesmos motivos que a 3ª JJF julgou insubsistente a infração 02 (MVA).

No caso em análise, as operações arroladas no levantamento efetivamente são transferências internas de mercadorias entre o Centro de Distribuição (estabelecimento autuado) e suas diversas filiais, conforme pude verificar ao consultar diversas notas fiscais no Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica.

As operações destinaram mercadorias, majoritariamente, a uma de suas diversas filiais, no caso, a filial com Inscrição Estadual nº 078.677.207 e CNPJ nº 14.273.817/0003-00. Observo que a autuada quando emitiu as notas fiscais eletrônicas consignou no campo da *Natureza da Operação*, “*TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE ST.*” e procedeu com o cálculo e retenção do ICMS-ST, razão pela qual não se exige nas duas exações o ICMS-ST *in totum*, mas o que foi calculado e recolhido a menos.

Registro que esta filial destinatária, também é beneficiária do Decreto nº 7.799/2000, mas, somente em relação ao “*art. 3º-F: Redução na base de cálculo das operações de importação e nas saídas internas de bebidas alcoólicas das posições NCMS 2204, 2205, 2206, 2207 e 2208.*”.

Adicione-se ainda que, sendo beneficiária do Decreto nº 7.799/2000, especificamente relativo ao art. 7º-B, a peticionária tem a obrigação de, no cumprimento do Termo de Acordo, fazer o lançamento e o recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo proceder a retenção do imposto devido nas operações a serem realizadas, vez que é o responsável tributário de tal obrigação.

Para tanto, importa destacar o teor do art. 7º-B do Decreto nº 7.799/2000, que assim dispõe:

*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 subseqüente.*

A autuada, segundo seus dados cadastrais, explora a atividade econômica de CNAE-Fiscal 4637/10-7 - Comércio atacadista de chocolates, confeitos, balas, bombons e semelhantes, e atua em relação as outras filiais como Centro de Distribuição das mercadorias, conforme mencionado no Pedido de Reconsideração, ora analisado, de que as operações são “*mera transferência entre o Centro de Distribuição da empresa e suas filiais*”.

A decisão da primeira instância, quanto a infração 02, ao considerá-la insubsistente em razão de entender que as “*operações internas de transferências não são mais tributadas pelo ICMS*”, não se sustenta, tendo em vista que a diferença ora exigida, é o ICMS por substituição tributária, cujo responsável pelo lançamento e recolhimento, na condição de sujeito passivo por substituição, dentre outras hipóteses, é o contribuinte alienante neste estado das mercadorias constantes no Anexo I da Lei nº 7.014/96, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado.

Esse aspecto, em particular merece destaque o disposto no art. 8º, inc. II 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;*

No presente caso, estamos tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cuja responsabilidade pelo recolhimento, é tratado no Convênio ICMS 142/2018 que 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, na Cláusula oitava:

**Cláusula oitava** *O contribuinte remetente que promover operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária poderá ser o responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes devido à unidade federada de destino, mesmo que o imposto tenha sido retido anteriormente.* (Grifo do relator)

Oportuno destacar como o RICMS/2012 trata do momento do recolhimento do ICMS devido por substituição tributária no seu art. 332, inc. III, alínea “a”:

*Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito: (...)*

*III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:*

*a) enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subsequentes;* (Grifo do relator)

Da dicção dos dispositivos transcritos, resta claro que o cálculo, retenção e recolhimento do ICMS por substituição tributária, devido a aquisição interestadual, por contribuinte estabelecido na Bahia de mercadorias sujeitas ao regime, deve se realizar antes da entrada das mesmas no território baiano.

O responsável pelo recolhimento da antecipação tributária é o “*contribuinte remetente que promover operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária*”, e caso a mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária ingresse no estabelecimento sediado na Bahia, sem o correspondente recolhimento do imposto, automaticamente o responsável é o adquirente.

Tudo isso robustece o entendimento que estamos tratando de ICMS por substituição tributária, que

deveria ter sido recolhido aos cofres baianos antes do ingresso das mercadorias neste estado quando do recebimento destas pela Recorrente (Centro de Distribuição).

No caso da peticionária, repito, além de estabelecimento atacadista atuante como Centro de Distribuição, é beneficiária do Decreto nº 7.799/2000, no item específico que trata dos recebimentos de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, operações sobre as quais é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas saídas internas subsequentes.

O benefício do art. 7º-B do Decreto nº 7.799/2000, permite ao detentor de Termo de Acordo, não a desobrigação de reter e recolher o ICMS-ST, mas de postergar o recolhimento do imposto relativo aos recebimentos de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária quando promover as saídas destas. Ou seja, a benesse permite ao contribuinte retardar o recolhimento e não o dispensar o pagamento, mesmo porque, repito, são mercadorias procedentes de outras unidades da Federação, sujeitas ao regime de substituição tributária.

Constatou que a peticionária, nas operações de transferências internas saídas do Centro de Distribuição destinadas as suas filiais, promoveu a retenção e recolhimento do ICMS-ST com o encerramento da fase de tributação, possibilitando que suas filiais destinatárias promovessem as saídas subsequentes sem tributação, conforme previsto e permitido pelo art. 7º-B do Decreto nº 7.799/2000. Entretanto, determinou a base de cálculo do imposto em valor inferior ao correto, por considerar que se tratando de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, aplicou o entendimento exclusivamente sob essa ótica, desconsiderando se tratar de recolhimento de ICMS devido por substituição tributária.

Para contextualizar a decisão da JJF em julgar insubstancial a infração 02, importante analisar a possibilidade de a autuada não ter procedido a retenção e recolhimento do ICMS-ST nessas operações de transferências para suas filiais, que certamente promoveram vendas para outros contribuintes e para consumidores finais, que por óbvio, não procederam ao recolhimento do imposto. Neste caso, não haveria recolhimento algum do ICMS-ST devido.

As operações de “saídas internas subsequentes”, citadas na Lei nº 7.014/96 e no Decreto nº 7.799/2000, devem ser consideradas fazendo a integração contextualizada das duas normas. Portanto, não pode a expressão ser interpretada de forma literal e isolada, pois, uma vez não ocorrendo a retenção e pagamento do ICMS-ST no momento da entrada, como exige a lei, postergado pelo Decreto nº 7.799/2000 para o momento da saída, no caso das saídas para as suas filiais, seria praticamente autorizado o não recolhimento do imposto, condição inadmissível e sem lógica alguma.

Quanto ao fundamento da não incidência de ICMS em transferências do mesmo contribuinte, utilizado pela 3ª JJF no Acórdão JJF nº 0114-03/23-VD, para julgar improcedente a infração 02, o que levou a peticionária a imputar à 1ª CJF um entendimento equivocado, quando interpretou “...de modo errôneo o quanto decidido pela primeira instância...”, vez que a tese argumentativa da segunda instância não foi essa, cabe tecer os seguintes comentários:

Primeiro, não existe obrigatoriedade de haver coincidência de teses que fundamentam as decisões das duas instâncias de julgamento e em segundo, a tese adotada pelo i. Relator da 1ª CJF, não poderia ser outra, mesmo porque o fundamento da primeira instância ao julgar a infração 02 insubstancial, é que está equivocado.

O argumento da não incidência de ICMS em transferências do mesmo contribuinte, que a peticionária pretende aplicar para as duas infrações e reformar ao Acórdão, remete à Súmula nº 166/STJ.

Lembro que no presente caso, o contribuinte obrigatoriamente deverá proceder ao cálculo, retenção e recolhimento do ICMS-ST nas saídas das mercadorias adquiridas provenientes de outras unidades da Federação, mesmo quando as transferir para suas filiais, como firmado no Termo de Acordo – Decreto nº 7.799/2000.

Repito, o imposto cobrado no presente Auto de Infração é a diferença do ICMS-ST que deveria ter

sido retido e recolhido pelo remetente das mercadorias, localizado em outra unidade da Federação, quando estas ingressaram no território baiano, vez que se trata de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, imposto este, volto a frisar, que apenas foi retardado o recolhimento por força de um benefício fiscal concedido ao atacadista que atua como Centro de Distribuição.

Portanto, não há que se falar no presente caso em não incidência de ICMS em transferências de mercadorias do mesmo contribuinte, porque, insistentemente repito, o que se está cobrando é a diferença do ICMS-ST até o final da cadeia de comercialização, por consequência inaplicável a Súmula nº 166/STJ.

Destarte, rejeito a tese da Recorrente.

No mérito, é importante insistir e esclarecer mais uma vez que as infrações 01 e 02 exigem a diferença do ICMS-ST recolhido a menos decorrente de erro na determinação da base de cálculo do imposto e não devido sobre as operações de transferências, como quer induzir a peticionária, já que fundamentou seu pedido sob o entendimento de que no *“julgamento em Segunda Instância, materializado pelo Acórdão CJF nº 0312-11/23-VD, decorreu de evidente equívoco fático/interpretativo quanto aos fundamentos adotados pelo Acórdão de Primeira Instância (JJF nº 0114-03/23-VD), na medida em que as premissas equivocadas verificadas no Voto proferido pelo ilustre Julgador Relator acabaram induzindo os seus pares da eg. 1ª Câmara de Julgamento Fiscal a LABORAR EM ERRO...”*.

Para rememorar, as duas infrações decorreram do fato de a peticionária, um Centro de Distribuição, ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e, cumprindo o que determina o art. 7º-B do Decreto nº 7.799/2000, promoveu a retenção e o pagamento do ICMS por antecipação nas operações subsequentes, sobre uma base de cálculo fazendo a exclusão do ICMS, PIS e COFINS, resultando em recolhimento a menos que o devido. Essa é a questão fundamental da infração: cálculo, retenção e recolhimento a menos do ICMS-ST.

Não tem suporte legal arguir que nestas operações não se deve incluir os valores do PIS e da COFINS e o próprio ICMS na formação da base de cálculo do ICMS-ST, como corretamente fez a Fiscalização, tendo em vista que equivocadamente a Recorrente quis induzir com os argumentos recursais que a diferença do imposto, ora cobrado, é devido às operações de transferência, quando na verdade não é.

Assim, corretamente considerando se tratar de retenção e recolhimento do ICMS-ST, cabe destacar a legislação vigente acerca da determinação da base de cálculo do imposto.

A Lei Complementar nº 87/96, estabelece como se determina a base de cálculo do ICMS-ST no art. 8º, inc. II, alíneas “a”, “b” e “c”, *verbis*.

*Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: (...)*

*II - em relação às operações ou prestações subsequentes, 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, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.*  
(Grifo do relator)

Nesse contexto é importante pontuar que o art. 23, inc. II da Lei nº 7.014/96, reproduz as mesmas regras para determinação da base de cálculo do ICMS-ST, da Lei Complementar nº 87/96, sendo que merece destaque o previsto no § 6º do art. 23, que teve sua redação alterada pela Lei nº 14.183/2019, com efeitos a partir de 13/12/2019, que segue reproduzida.

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

Acrescente-se, para melhor análise o que dispõe o Convênio ICMS 142/2018 acerca da base de

cálculo do ICMS devido por substituição tributária, nas Cláusulas décima e décima primeira, a seguir reproduzida.

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

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

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

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

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

Da intelecção dos dispositivos legais, resta claro que na determinação da base de cálculo do ICMS-ST, ao valor da operação é acrescido dos tributos e encargos, o que afasta a possibilidade de se excluir da base de cálculo do imposto por substituição tributária o ICMS e as contribuições para o PIS/COFINS.

Sobre o argumento da Recorrente referente a “**legalidade da inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS**”, essa questão foi motivo da publicação do Tema 1.223 na base de dados do STJ, conforme explica nota do Tribunal:

“Em seu voto pela afetação do tema, o relator apontou a multiplicidade de casos semelhantes, tanto em acórdãos das turmas do tribunal quanto em decisões monocráticas. O ministro citou manifestação da Comissão Gestora de Precedentes e de Ações Coletivas (Cogepac) sobre a conveniência de se uniformizar, com força vinculante, o entendimento do STJ a respeito da matéria, que tem ‘relevante impacto jurídico e econômico, uma vez que a definição sobre a base de cálculo do ICMS atingirá diretamente inúmeros contribuintes, além do equilíbrio orçamentário dos estados e do Distrito Federal’.”. (Disponível no sítio <https://www.stj.jus.br/>).

O Relator Desembargador Paulo Sérgio Domingues registrou, ainda, que a controvérsia se distingue do Tema 69/STF e do Tema 313/STJ: nesses casos, a discussão jurídica se referia à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, enquanto no Tema 1.223 o STJ definirá a legalidade da inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS.

Seguem transcritas a ementa da Proposta de Afetação – ProAfr do STJ, meio pelo qual o tribunal é provocado a definir se a controvérsia faz jus ao rito dos repetitivos.

*ProAfr no RECURSO ESPECIAL nº 2091202 - SP (2023/0253805-8)*

#### **EMENTA**

**PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO – CONTROVÉRSIA ACERCA DA INCLUSÃO DO PIS E DA COFINS NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS – QUESTÃO DE DIREITO – MULTIPLICIDADE DE CAUSAS PARELHAS – RECURSO SELECIONADO COMO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA – AFETAÇÃO AO REGIME DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS.**

1. *Controvérsia jurídica submetida ao Superior Tribunal de Justiça: legalidade da inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS.*
2. *Recurso especial selecionado que preenche os requisitos de admissibilidade, permitindo o conhecimento da questão de direito controvertida.*
3. *Existência de multiplicidade de causas parelhas a espelhar a mesma controvérsia presente nas amostras selecionadas para julgamento paradigmático.*
4. *Afetação do recurso especial ao regime dos recursos repetitivos.*

#### **ACÓRDÃO**

*A PRIMEIRA SEÇÃO, por unanimidade, afetou o processo ao rito dos recursos repetitivos (RISTJ, art. 257-C) para delimitar a seguinte tese controvertida: “**Legalidade da inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS.**”, e, igualmente por unanimidade, determinou a suspensão dos recursos especiais ou agravos em recursos especiais em segunda instância e/ou no STJ, fundados em idêntica questão de direito (observada a*

orientação do art. 256-L do RISTJ), conforme proposta do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Afrânio Vilela.

Brasília, 29 de novembro de 2023.

MINISTRO PAULO SÉRGIO DOMINGUES  
Relator

Em seu voto, o Ministro Relator assim se posicionou quanto a afetação da questão de direito ao regime dos recursos repetitivos, que: “(...) transparece a sua pertinência sem maiores digressões. Há, com efeito, multiplicidade de casos parelhos, tendo em vista que simples pesquisa no banco de dados da jurisprudência do STJ aponta a existência de múltiplos acórdãos turmários e centenas de decisões monocráticas alusivas ao tema. Há, também, conveniência em se uniformizar, com força vinculante, o entendimento do STJ quanto à matéria, que revela, conforme afirmado pela Comissão Gestora, ‘relevante impacto jurídico e econômico, uma vez que a definição sobre a base de cálculo do ICMS atingirá diretamente inúmeros contribuintes, além do equilíbrio orçamentário dos Estados e do Distrito Federal’”.

Nesse sentido transcrevo ementas da jurisprudência sobre a questão.

**TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL. PREMISSA EQUIVOCADA RECONHECIDA. NOVO EXAME DO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. REPASSE ECONÔMICO. LEGALIDADE.**

**I - Tendo o acórdão embargado apreciado questão diversa daquela sob a qual gravita a demanda, de rigor a corrigenda, passando-se à análise do tema entelado, qual seja, a exigibilidade da inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS.**

**II - A jurisprudência do STJ está pacificada no sentido da legitimidade da inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS, por se tratar de mero repasse econômico que integra o valor da operação.**

Precedentes: AgInt no REsp nº 1.805.599/SP, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 15/6/2021, DJe de 21/6/2021 e EDcl no AgRg no REsp nº 1.368.174/MG, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 19/5/2016, DJe de 1%6/2016.

**III - Embargos de declaração acolhidos e, em novo exame recursal, recurso especial improvido. (EDcl no AgInt no AREsp 2.085.293/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 17/5/2023)**

**PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. INCLUSÃO DO PIS E DA COFINS NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. POSSIBILIDADE. REPASSE ECONÔMICO.**

**1. Não há omissão no acórdão quando o Tribunal local julga integralmente a lide, apenas não adotando a tese defendida pela recorrente, tampouco se pode confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.**

**2. É legítima a inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS, por se tratar de mero repasse econômico, que integra o valor da operação.**

Precedentes: EDcl no AgRg no REsp 1.368.174/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 1%6/2016; EDcl no REsp 1.336.985/MS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 13/5/2013.

**3. Agravo interno a que se nega provimento. (AgInt no REsp 1.805.599/SP, Rel. Min. Og Fernandes, Segunda Turma, DJe de 21/06/2021). (Grifos do relator)**

Quanto ao Parecer emitido pela SEFAZ no Processo nº 071457/2016-4, trazido pela Recorrente como suporte à sua tese de ter agido corretamente no cálculo do imposto, constato que o processo resultou no Parecer emitido pela Diretoria de Tributação desta SEFAZ, em resposta à consulta formulada por empresa estabelecida neste estado da Bahia, que exerce atividade de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, visando obter esclarecimentos acerca da aplicação da Instrução Normativa 52/2013.

Ao contextualizar as dúvidas sobre a matéria, motivo da consulta, a consultante informou que “habilitou-se aos benefícios do Decreto nº 7.799/2000, conforme disposto em Termo de Acordo firmado com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, e opera recebendo mercadorias oriundas de outras unidades federadas, que posteriormente são transferidas para sua filial

*varejista na Bahia e para outras unidades da Federação.*

*Dentre as mercadorias adquiridas pela Consulente estão mercadorias sujeitas ao Regime Normal de Tributação e as alcançadas pela Substituição Tributária, para as quais existe disposição específica para fins de determinação da Base de cálculo, referenciando o artigo 23 da Lei nº 7.014/96 e 33 da Lei Complementar 87/96 e, ainda, a Instrução Normativa nº 52/13, (...)" (Grifo do relator).*

Preliminarmente, em sua resposta o parecerista esclareceu que:

*"A operação da empresa neste Estado consiste no recebimento de mercadorias (sujeitas ao regime normal de tributação, e aquelas alcançadas pela substituição tributária), oriundas de outras unidades federadas, que posteriormente serão transferidas para sua filial varejista na Bahia, bem como para filiais situadas em outras Unidade Federadas, sendo a matriz signatária do Termo de Acordo para aplicação dos benefícios fiscais da redução da base de cálculo, estabelecidos nos arts. 1º e 2º Decreto 7.799/00.*

*Portanto, o contribuinte não está autorizado a sistemática estabelecida nos demais dispositivos do referido Decreto, a exemplo do tratamento previsto no art. 7º-B, que é restrito aos recebimentos de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, por estabelecimento comercial atacadista, central de distribuição ou estabelecimento, que comercializa mercadorias exclusivamente via internet ou telemarketing. " (Grifo do relator).*

Como se vê, todo o questionamento gravita em torno da interpretação da Instrução Normativa nº 052/2013 que trata especificamente de operações de **transferência interestadual** de mercadoria destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, industrializada pela própria empresa (item 1) e industrializada por terceiros (item 2), matéria alheia ao presente caso.

Ademais o entendimento expressado no parecer da Diretoria de Tributação - DITRI também não se aplica ao presente caso, vez que a consulente não é beneficiária do art. 7º-B do Decreto nº 7.799/2000, como a Recorrente é, e a dúvida levantada pela consulente se refere as operações sujeitas a redução de base de cálculo em transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, que não é o caso dos autos.

Assim sendo, o parecer da DITRI não serve de socorro à Recorrente.

Por fim, recorro ao argumento da intenção do legislador, quando este decidiu incluir no Decreto nº 7.799/2000, a possibilidade de atribuir a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas saídas internas subsequentes, decorrentes de recebimentos de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, a *"estabelecimento comercial atacadista, central de distribuição ou estabelecimento que comercializa mercadorias exclusivamente via internet ou telemarketing."*, concedendo-lhes o benefício de postergar o recolhimento do ICMS-ST, quando das saídas subsequentes, abrindo mão de receber o imposto antecipadamente.

Sobre o tema transcrevo uma referência sobre o tema extraído do trabalho acadêmico *"O argumento da intenção do legislador. Anotações teóricas sobre uso e significado."*, de autoria de Roberta Simões Nascimento, doutora em Direito pela Universidade de Alicante/Espanha; doutora e mestra em Direito pela Universidade de Brasília (UnB); professora adjunta da UnB e advogada do Senado Federal, disponível em (<https://www2.senado.leg.br/>): *"... considera-se que buscar a intenção do legislador não é algo fútil, mas sim parte da atividade do intérprete para aplicar o Direito de forma racional e sistemática. Naturalmente, é possível que, em alguns contextos, a intenção legislativa não seja determinante para o resultado da interpretação, dado que outros jogos interpretativos e suas respectivas finalidades se desenvolvem de forma simultânea. Assim, a interpretação não deve guiar-se necessariamente pela intenção do legislador, mas isso não significa que ela seja irrelevante."*

O fato de incluir no mesmo artigo do citado decreto a possibilidade de usufruto de um benefício por *estabelecimento comercial atacadista, central de distribuição ou estabelecimento que comercializa mercadorias exclusivamente via internet ou telemarketing*, não se pode ignorar a intenção do legislador em trata-los com isonomia, senão, deveria tê-los referenciado em dispositivos diversos, vez que a única possibilidade sistemática de operar, se não maciçamente,

mas com maior frequência com suas filiais, se aplicaria, a princípio, apenas aos Centros de Distribuição.

Como se vê no presente caso, a interpretação dada pela Recorrente ao art. 7º-B do Decreto nº 7.799/2000, se traduziu em grande vantagem econômica a Recorrente e certamente essa não foi a intenção do legislador.

Destarte, correto foi o procedimento adotado pela Fiscalização assim como o julgamento desta 1ª CJF, pela subsistência das infrações.

De todo o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Pedido de Reconsideração.

## VOTO DIVERGENTE

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

O Auto de Infração acima epigrafado foi lavrado no dia 23/12/2022 para formalizar a constituição de crédito tributário no valor histórico de R\$ 7.021.918,39, sob a acusação do cometimento de 02 (duas) irregularidades, sendo objeto de análise tão somente no que pertine a desoneração que fora restabelecida pela CJF, no qual o contribuinte, em forma de Recurso de Ofício da improcedência da infração 02, assim descritas pelo órgão de primeira instância, *“in verbis”*:

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

*Consta na Descrição dos fatos:*

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

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

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

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

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

Aduz que o recorrente é beneficiário do quanto disposto no art. 7º-B do Decreto dos Atacadistas (nº 7.799/00), que lhe permite não efetuar antecipadamente o pagamento do imposto devido a

título de substituição tributária incidente sobre as aquisições das mercadorias enquadradas no regime, seja por aquisições no âmbito interno, seja interestadual, deslocando o momento desse pagamento para quando ocorrerem as saídas.

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

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

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

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

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

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

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

De logo, destaco que pelo o art. 7º-B a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária ocorre nas saídas internas subsequentes. Tenho o entendimento que a 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.

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

que a base de cálculo da antecipação não poderá ser inferior à média de preços normalmente praticados no mercado ou divulgados por ato da Secretaria da Fazenda.

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

Diante do exposto mantendo a decisão de piso no qual excluiu a referida infração ora discutida, que veio através do apelo de ofício, que destaco ser pelo Não Provimento do Recurso de Ofício.

Em face do exposto, sou pelo CONHECIMENTO e PROVIMENTO do Pedido de Reconsideração restabelecendo a decisão de Primeira Instância.

### RESOLUÇÃO

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

**VOTO VENCEDOR** – Conselheiros: José Adelson Mattos Ramos, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

**VOTO DIVERGENTE** – Conselheiros: Rafael Benjamin Tomé Arruty, Anderson Ítalo Pereira e Valdirene Pinto Lima.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de agosto de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS