

PROCESSO - A. I. N° 269194.0002/22-4  
RECORRENTE - FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JFJ nº 0071-05/23-VD  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTRANET 19.12.2024

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0293-11/24-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITOS FISCAIS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FRETES. OPERAÇÕES COM MERCADORIAS DESONERADAS.** Demonstrado que as vendas estavam destinadas para a Zona Franca de Manaus, não há que se falar em direito ao uso dos créditos dos transportes de carga correspondentes. Infração subsistente. **2. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA.** Não ficou demonstrado, nos autos, que as mercadorias objeto da autuação tinham conteúdo de importação em percentual que elidisse a infração. Infração subsistente. **3. FALTA DE RECOLHIMENTO. BASE DE CÁLCULO NAS TRANSFERÊNCIAS.** O Auto de Infração foi lavrado em 23/05/2022 com ciência em 30/05/2022. Se aplica o entendimento da PROFIS/PGE, referente aos efeitos da modulação pelo STF da ADC 49. Infração Insubsistente. **4. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NA EFD. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.** Constatado que o contribuinte, antes do início da ação fiscal procedeu em parte das notas fiscais eventos de “Operação não Realizada” e “Desconhecimento da Operação”. Excluídas de ofício parte das notas fiscais. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão proferida pela 5ª JFJ, nos termos do art. 169, inc. I, “b” do RPAF/99, através do Acórdão JFJ nº 0071-05/23-VD, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 23/05/2022, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$ 259.106,87, em decorrência de seis infrações, a saber:

**Infração 01 – 001.002.081:** *Uso indevido de créditos fiscais relativos a contratação de fretes, na condição de remetente de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, serviço prestado por empresas transportadoras ou autônomos;*

**Infração 02 – 002.007.001:** *Pagamento a menor de imposto sobre fretes, devidamente lançados na escrita, mas só pagos parcialmente;*

**Infração 03 – 003.002.002:** *Pagamento a menor de imposto em face de adoção de alíquota diversa daquela correta, prevista na legislação, haja vista a aplicação de 4% em vez de 12%, posto que, para as mercadorias afetadas, não se verificou importações anteriores que justificassem a alíquota reduzida.*

**Infração 04 – 005.002.002:** *Falta de pagamento do imposto em transferências interestaduais, cuja base de cálculo tomada resultou inferior ao custo de produção.*

**Infração 05 – 012.002.001:** *Falta de pagamento do imposto incidente em importações, posto que, à época da ocorrência do fato gerador, não mais vigorava o benefício do diferimento contemplado no Proauto.*

**Infração 06 - 016.001.006:** *Multa pelo não registro na escrita da entrada de mercadorias e/ou serviços tomados.*

A lide foi apreciada pela Junta de Julgamento Fiscal em 11/05/2023, que decidiu unanimemente pela Procedência do Auto de Infração, conforme acórdão, diante das seguintes considerações:

### **VOTO**

*Vale logo ressaltar que a infração 02 não gerou controvérsias e a empresa assinalou ter providenciado o pagamento. Efetivamente, colhe-se dos autos uma guia de arrecadação e comprovante de recolhimento correspondente. Irregularidade subsistente, devendo a autoridade fazendária competente homologar os valores recolhidos.*

*Uma preliminar é levantada e diz respeito ao fato da impugnante ter pago mais de dois bilhões de reais ao Estado, em virtude de aditivo contratual presente nos autos, fls. 91 a 95. De fato, referido montante não toca as obrigações tributárias eventualmente identificadas pelo fisco, a exemplo desta que exsurge do PAF. Tais valores aludiram a obrigações contratuais, de natureza não tributária, e não possuem a tração jurídica necessária para desqualificar a exigência sob apreciação, para fins de recomposição de escrita, tampouco gerar créditos fiscais acumulados compensáveis.*

*Mencione-se que neste aditivo contratual, alínea “a” dos considerandos, extrai-se a referência de que o pagamento ali prometido decorre de obrigações contraídas em instrumento de direito privado, em contrato de desenvolvimento de empreendimento industrial e outras avenças, no qual a autuada se comprometia a realizar investimentos na Bahia, em contrapartida estatal a ações de fomento e financiamento de capital de giro, de acordo com o Proauto, contando, inclusive, com a interveniência da agência de fomento do Estado – o Desenbahia. Tal valor não pode ter reflexos tributários, a pretexto de recomposição da escrita fiscal-contábil da empresa, nem tem o condão de proporcionar créditos fiscais compensáveis com futuras dívidas de natureza tributária, constituídas neste PAF, advindas após o encerramento de suas atividades, isto é, janeiro de 2021. Ademais, a alegação carece de demonstração cabal da existência de créditos acumulados e de quanto representam em favor da impugnante. Já há precedente neste Conselho, Ac. CJF Nº 0052-11/23-VD. Logo, pelo exposto, considera-se afastada a nulidade.*

*Por conseguinte, do ponto de vista formal, o Auto de Infração está de acordo com os requisitos de lei.*

*Defesa ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais no oferecimento da defesa ou defeitos de representação legal para o signatário da peça impugnatória funcionar no PAF.*

*Prestigiado todo e qualquer princípio aplicável ao processo administrativo tributário.*

*Indefere-se quaisquer pedidos de diligência porque todos os elementos instrutórios já se encontram presentes nos autos.*

*A infração 01, glosa créditos fiscais originados de fretes, atrelados a operações não tributadas. Restou incontroverso que os serviços de transporte estavam ligados a mercadorias destinadas para a Zona Franca de Manaus, passíveis de isenção. Destarte, não há que se falar em direito ao uso dos créditos respectivos, por força do que determina o art. 29, § 2º da Lei 7.014/96. Irregularidade subsistente.*

*A infração 03, cobra imposto por erro na fixação das alíquotas, para o contribuinte 4%, para o Estado 12%. As alegações empresariais não vieram acompanhadas das evidências probatórias que atestassem o acerto na adoção da alíquota reduzida. Ao tirar cópias das peças do PAF, da informação fiscal em diante, conforme atesta o documento apenso à fl. 117, a impugnante contou com tempo suficiente para demonstrar a origem das mercadorias alcançadas e o conteúdo de importação em percentual que demolisse a postulação estatal. Irregularidade subsistente.*

*A infração 04 versa sobre imposto incidente em transferências interestaduais, com base de cálculo subestimada, inferior ao custo de produção. Pela voz da d. PGE, o entendimento jurídico do Estado é no sentido de que, a despeito do julgamento do STF a propósito do Tema 1099, a legislação de regência da Bahia prevê a incidência do tributo estadual, conforme estipulado nos arts. 4º, I, 14, § 2º, e 17, § 8º, todos da Lei 7.014/96, não podendo o Poder Executivo, em instâncias julgadoras administrativas, furtar-se à aplicação do dispositivo de lei. Valendo-se das prerrogativas inscritas no art. 116-A do RPAF-BA, pode a Procuradoria, à vista da jurisprudência superior dominante, cancelar a inscrição do crédito tributário na dívida ativa. Irregularidade subsistente.*

*A infração 05 envolve ICMS sobre importações, no entender da defendente ainda sujeitas a diferimento. Com efeito, assiste razão ao fisco no sentido de só admitir o benefício se a autuada, à época do fato gerador, isto é, maio de 2021, ainda estivesse fabricando veículos automotores. Entretanto, desde janeiro do mesmo ano a empresa encerrou suas atividades, não podendo se aproveitar do incentivo previsto no art. 12 da Lei 7.537/99. Irregularidade subsistente.*

*A infração 06 atine a multa decorrente do não registro de documentos fiscais na escrita do contribuinte. Apenas uma nota fiscal contou com contestação específica, a de nº 276.429, mas mesmo assim não pode ser excluída do*

*levantamento inicial, tendo em vista que o cancelamento da operação se deu somente quando a empresa estava sob ação fiscal, após ter sido cientificado pelo fisco de que havia notas fiscais sem registro, apesar da confirmação dela em dezembro de 2021 por parte do contribuinte. Irregularidade subsistente.*

*Isto posto, considere-se o auto de infração inteiramente procedente, no total histórico de R\$ 259.106,87, mais consectários, devendo a autoridade fazendária competente homologar os valores já recolhidos, atinentes à infração 02.*

Inconformada com a decisão, a autuada interpôs o Recurso Voluntário, no qual inicia por demonstrar a tempestividade da petição, faz uma síntese dos fatos e em seguida afirma que apesar da robustez das alegações já apresentadas, a 5ª Junta julgou Procedente o lançamento das infrações 01, 03, 04, 05 e 06, baseada em conclusões generalistas e restritas aos mesmos fundamentos alegados para a lavratura do Auto de Infração.

Especifica que na infração 05, bastava uma investigação mais profunda acerca das tratativas realizadas entre a Recorrente e o Estado da Bahia, para confirmar que até a assinatura do Termo Aditivo firmado em 27/05/2021, a Recorrente estava plenamente apta a aplicar a regra do diferimento do pagamento imposto nas operações de importação, conforme estabelecido no art. 12 da Lei nº 7.537/99. Portanto, é flagrante a ilegalidade da decisão, razão pela qual a Recorrente devolve a matéria a esse Conselho de Recursos Fiscais, esperando que o mesmo será conhecido e integralmente provido.

Preliminarmente argui nulidade material da autuação em virtude do erro detectado na apuração do crédito tributário exigido. Nesse sentido, destaca o lapso material cometido pelo autuante, quanto a ausência de recomposição da escrita fiscal do estabelecimento, a fim de refletir a sua nova realidade fiscal/contábil, após o pagamento de R\$ 2.149.982.767,46, relacionado à liquidação antecipada dos títulos de créditos concedidos no contrato de financiamento firmado em 2014 com o Estado da Bahia, para fins de adesão aos incentivos fiscais do programa PROAUTO/FUNDESE.

Esclarece que a Recorrente era beneficiária do Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo – PROAUTO, vinculado ao Fundo de Desenvolvimento Social e Econômico – FUNDESE, instituído pela Lei nº 7.537/99, que concedia financiamento de capital de giro, de modo que a Recorrente estava autorizada a utilizar o montante referente ao capital para compensação do ICMS devido mensalmente ao Estado da Bahia, conforme previsto em seu Contrato com o Estado, firmado em 29/12/2014, e no art. 4º do Decreto nº 14.209/2012.

Acrescenta que foi concedida à Recorrente linha de crédito oriunda do FUNDESE, conversível em isenção parcial do ICMS, a ser aplicada em cada período apuração, correspondente ao montante de 80% do ICMS mensal apurado, o qual era lançado na escrita fiscal do estabelecimento na forma de crédito presumido. Em contrapartida, a Recorrente era obrigada a efetuar, em cada período de apuração, o recolhimento mínimo à vista, do equivalente a 20% do ICMS devido, nos moldes do regime especial de tributação concedido pela Lei nº 7.537/99 e o Contrato de Financiamento.

Complementa que em maio de 2021, a Recorrente e o Estado do Bahia firmaram o “PRIMEIRO TERMO ADITIVO AO CONTRATO DE DESENVOLVIMENTO DE EMPREENDIMENTO INDUSTRIAL E OUTRAS AVENÇAS”, a fim de pactuar a liquidação antecipada relativa ao crédito presumido acumulado do estabelecimento autuado, em decorrência do referido contrato de financiamento, haja vista a comunicação de encerramento das atividades fabris neste Estado da Bahia.

Consequentemente, em cumprimento à Cláusula Primeira do aditivo firmado em 27/05/2021, a Recorrente efetuou o pagamento no montante de R\$ 2.149.982.767,46, atualizados monetariamente, para fins de liquidação de todo o crédito presumido acumulado, relativo ao financiamento de capital de giro, concedido durante a vigência do regime especial de tributação PROAUTO/FUNDESE.

Aponta que a metodologia empregada pelo autuante revela-se completamente ilegal, na medida em que não há a devida recomposição da escrita fiscal do estabelecimento autuado, até o período de maio de 2021, para fins de contabilização do montante pago e liquidado antecipadamente pela ora Recorrente, referente ao crédito presumido acumulado de ICMS, inserido na sistemática

incentivada do PROAUTO/FUNDESE.

**Conclui que a autoridade ignorou totalmente o pagamento, bem como todas as disposições** normativas do Termo Aditivo vigente, que definiram uma nova situação jurídica e fiscal do estabelecimento, para *sponte sua*, lançar mão de uma metodologia de apuração do imposto ainda baseada nas regras de tributação especial concedidas à Recorrente quando beneficiária do PROAUTO/FUNDESE.

Argui que a partir do momento em que a Recorrente antecipou o pagamento de todo o crédito presumido de ICMS, estes créditos fiscais lançados na apuração do estabelecimento, até maio de 2021, deixaram de existir. Assim, o pagamento efetuado modificou a realidade fiscal do estabelecimento, podendo existir eventualmente saldo credor acumulado, entre outros inúmeros reflexos fiscais ao fato ora autuado que não foram devidamente levadas a efeito pela Fiscalização no momento da lavratura do presente Auto de Infração.

Defende que o presente lançamento obrigatoriamente deve retratar a atual realidade fiscal do estabelecimento, à luz do art. 142 do Código Tributário Nacional, sob pena de nulidade, por vício material.

Justifica, tendo em vista que o presente lançamento se refere a fatos geradores relativos aos períodos de janeiro de 2021 a novembro de 2021, a quantificação de eventuais tributos, relativos ao período de janeiro a maio de 2021, que supostamente não foram pagos, em virtude da glosa de créditos em comento, deveria ter sido apurada com base na nova realidade jurídico-fiscal do estabelecimento, em respeito às obrigações assumidas entre a Recorrente e o Estado da Bahia.

Conclui que não tendo o autuante promovido a recomposição da escrita fiscal do estabelecimento autuado, de modo a refletir o pagamento efetuado, para o fim de liquidação antecipada do crédito presumido acumulado concedido no PROAUTO/FUNDESE, nem ter apresentado qualquer embasamento normativo para efetuar a cobrança do ICMS ora exigido, como se a Recorrente ainda fosse beneficiária da sistemática de apuração do PROAUTO/FUNDESE, resta prejudicado o embasamento legal e a liquidez do presente lançamento, devendo o mesmo ser declarado nulo.

Ao tratar da infração 02, sinaliza que segundo entendimento errôneo da Fiscalização, a Recorrente não poderia ter se aproveitado do crédito do imposto destacado nas notas fiscais relacionadas no lançamento, pois as operações seriam isentas, sem considerar que o estabelecimento arcou com o pagamento do ICMS referente aos serviços de frete, fazendo jus ao creditamento do imposto, à luz do princípio constitucional da não cumulatividade.

Relata que a utilização de créditos de ICMS se mostra uma inquietação para os órgãos fazendários, atribuindo as fiscalizações buscar continuamente coibir a prática de atos de sonegação, impondo aos contribuintes o cumprimento de inúmeras obrigações acessórias como o registro das operações que gerem créditos, para facilitar o exercício da atividade do Fisco.

Assim, justifica que de boa-fé, cumpriu todas as obrigações formais exigidas pela legislação, sobretudo, escriturando os documentos fiscais referente ao frete contratado, especificamente os Conhecimentos de Transportes emitidos com o destaque ICMS, e tendo efetuado o pagamento do tributo referente ao serviço contratado, garantiu o pleno direito ao aproveitamento dos créditos.

Lembra que os artigos 28 e 29, da Lei nº 7.014/96, asseguram o direito da Recorrente de se creditar dos valores destacados nos documentos fiscais que acobertaram as operações de transporte de mercadorias, para o fim de crédito fiscal, com base no princípio da não-cumulatividade do ICMS, sobre o qual reproduz doutrina de Roque Antonio Carrazza e lição de José Eduardo Soares de Melo.

Transcreve o art. 155, § 2º, inc. I da Constituição Federal e o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, que garante ao contribuinte o dever/direito de escriturar e lançar o imposto devido pelas entradas de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e de escriturá-lo nos livros fiscais próprios, para abater do imposto cobrado nas saídas das mercadorias efetuadas pelo seu próprio estabelecimento.



Assevera que todas as operações de transporte de mercadorias listadas na autuação foram levadas à tributação, com o consequente recolhimento do tributo, o que lhe possibilita aproveitar os respectivos créditos fiscais do ICMS.

Conclui que o direito de crédito do ICMS está condicionado ao cumprimento da obrigação acessória referente ao correto destaque do imposto no CT-e, da comprovação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre o serviço de transporte, bem como da efetiva realização da operação.

Quanto a **infração 03**, esclarece que as operações elencadas na autuação se referem a remessas de peças (correia, farol, painel de instrumento, por exemplo) cujo Conteúdo de Importação é superior a 40% (quarenta por cento).

Promete apresentar as Fichas de Conteúdo de Importação – FCIs das mercadorias, nas quais constam as informações que permitem determinar a participação da parcela importada no total da mercadoria (Conteúdo de Importação), assim como demonstrar que nas notas fiscais de entrada consta a origem das mercadorias, objeto da autuação.

Reproduz a Resolução do Senado Federal nº 13/2012 que prevê a aplicação da alíquota de 4% para esta hipótese, conforme o seu art. 1º, § 1º, incisos I e II e acrescenta que as Cláusulas primeira e segunda do Convênio ICMS 38/2013, também assim estabelece.

Ressalta que o conteúdo da RSF 13/2012 e do Convênio 38/2013 foi integrado a legislação tributária estadual através do art. 15, inc. III da Lei nº 7.014/96, com redação dada pela Lei nº 12.605/2012, publicada em 16/12/2012, portanto, que esta sistemática de incidência do ICMS sobre as operações interestaduais de mercadorias provenientes de importação aplica-se ao Estado da Bahia.

Destaca também que a FCI, documentos que promete apresentar, é a declaração exigida pela legislação apta a comprovar o conteúdo de importação para fins de aplicação da alíquota de 4%.

Pontua que a SEFAZ da Bahia já emitiu os Pareceres nºs 01613/2013, 014638/2013 e 04968/2013 respondendo a diversos questionamentos sobre o tema, e todos foram no sentido de que se aplica a alíquota de 4% para as operações iguais aquelas realizadas pela Recorrente.

Também traz o recente entendimento do CONSEF sobre o tema prolatado em caso análogo ao presente - Acórdão nº CJF nº 0278-11/21.

Conclui que tendo cumprido todas as determinações da legislação baiana, aplicado corretamente a alíquota de 4% para operações de saída interestaduais com bens e mercadorias provenientes do exterior cujo Produto de Importação é superior a 40%, conforme documentação comprobatória que promete anexar e diante do grande volume de operações que compõem a infração, a Recorrente informa que está realizando diligências internas, a fim de demonstrar ao Fisco todo o alegado, de modo que restará comprovado a total improcedência da infração.

Requer a realização de diligência para que verificada a validade de seu levantamento, o que certamente demonstrará o acerto do procedimento, e o cancelamento da infração.

Rebate a **infração 04**, aduzindo que a base de apuração é composta por operações de remessas interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de sua titularidade, hipótese em que não há operação comercial que confira aos respectivos bens deslocados a natureza de mercadoria, e, consequentemente, não há prática do fato gerador do ICMS, o que a torna insubsistente.

Destaca que em 15/08/2020, o Supremo Tribunal Federal ratificou a jurisprudência sobre a matéria no Tema STF 1099, fixando definitivamente a Tese no sentido de que *“não incide ICMS de bens de um estabelecimento para o outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver transferência da titularidade ou ato de mercancia”*.

Relata que o Ministro Luiz Fux no julgamento do Recurso Especial nº 1.125.133, recurso representativo de controvérsia, frisou que *“a circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o*

*qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e transferência de titularidade*". Assim, os estados apenas poderão exigir o recolhimento do ICMS nas hipóteses da operação correspondente àquela descrita na norma constitucional, a qual exige, necessariamente, a circulação de mercadorias, o que difere completamente do simples deslocamento físico de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Frisa que já se encontra sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça e tantas vezes decidido pelo Supremo Tribunal Federal e demais Tribunais de Justiça do País, a incidência do ICMS exige a circulação jurídico-econômica da mercadoria decorrente de negócio jurídico mercantil, o que não aconteceu em parte das operações relacionadas nesta infração.

Acrescenta que a Súmula nº 166, do STJ, é categórica: "*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*"., e ressalta o Projeto de Lei do Senado nº 332/18, a corroborar a demonstração da não incidência do ICMS nestas operações, o qual objetiva suprimir o aqui comentado § 4º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Conclui que a infração deve ser cancelada, pois em sua base de apuração há apenas operações de transferência interestaduais entre os estabelecimentos da Recorrente, sobre as quais não há incidência de ICMS.

Argumenta que a **infração 05** é absolutamente improcedente, em razão do Fiscal ter ignorado o fato de a Recorrente ainda encontrar-se inserida no Programa PROAUTO, para a aplicação do diferimento do pagamento imposto nas operações de importação, o qual, conforme estabelecido no art. 12 da Lei nº 7.537/99, autoriza a aplicação do referido benefício fiscal de postergação da quitação do ICMS incidente nas importações para o momento das saídas dos produtos das empresas beneficiárias do aludido incentivo fiscal.

Lembra que a Recorrente não é contribuinte sujeita ao regime normal de tributação do ICMS, quando se trata de operações de importação, vez que é beneficiária do Programa PROAUTO, política de financiamento inserida na definição do art. 174 da Constituição Federal.

Reproduz o art. 12 da Lei nº 7.537/99 e conclui que a Recorrente estando regularmente inserida no programa, exclusivamente, para as operações de importações, é certo que faz jus à aplicação do diferimento do pagamento do ICMS nas importações tributadas até a saída dos veículos produzidos de seu estabelecimento industrial localizado na Bahia.

Frisa que neste sentido se encontra a jurisprudência do CONSEF, ao reconhecer a improcedência dos lançamentos fiscais objetivando a cobrança do ICMS, por entender pela aplicabilidade da regra do diferimento do pagamento do ICMS quando da importação de partes, peças e componentes automotivos destinados aos contribuintes beneficiários do regime especial de tributação PROAUTO, conforme trecho copiado do Acórdão JJF nº 0143-05/06.

Conclui não haver dúvidas de que a exigência fiscal se revela absolutamente ilegal, posto que a Recorrente ainda é beneficiário do programa PROAUTO, para a realização de operações de importações, de modo que a Recorrente está legalmente autorizada a aplicar a regra do diferimento do pagamento do ICMS até o momento das saídas das mercadorias produzidos pelo estabelecimento.

Contesta a **infração 06**, que diz ser improcedente na medida que as notas fiscais de saída não ampararam qualquer circulação de mercadorias, pois as operações não foram realizadas, conforme se infere da informação destacado no próprio documento fiscal, especificamente no campo "SITUAÇÃO ATUAL", conforme o exemplo da Nota Fiscal nº 276.429, objeto da infração.

Argui que documentos fiscais não refletem a real entrada de bens e mercadorias no estabelecimento, de modo que a Recorrente jamais poderia escriturar em seu Livro Registro de entrada estes valores. Ou seja, as notas fiscais de saída, objeto da autuação não correspondem a uma efetiva operação de circulação de mercadorias, portanto, não surtiram os efeitos legais de

uma saída.

Admite, caso as tivesse escriturado nos Livros de Entrada as notas fiscais, seu controle de produção e estoque, e registro de inventário, apresentariam sérias distorções em termos quantitativos, não refletindo a real quantidade de mercadorias em seu estabelecimento, ocasionando, aí sim, embaraço à fiscalização, razão pela qual requer o cancelamento da infração, inclusive por não ter causado qualquer prejuízo ao Fisco Estadual.

Requer seja o Recurso Voluntário julgado inteiramente procedente, com o cancelamento integral da exigência fiscal.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a decisão da primeira instância, referente a procedência das infrações 01, 03, 04, 05 e 06, arguindo que a decisão da JJF, foi baseada em conclusões generalistas e restritas aos mesmos fundamentos alegados para a lavratura do Auto de Infração.

Preliminarmente arguiu nulidade do Auto de Infração fundamentado no entendimento de que os autuantes não procederam a recomposição da sua escrita fiscal, a fim de refletir a sua nova realidade fiscal/contábil, após o pagamento de R\$ 2.149.982.767,46, relacionado à liquidação antecipada dos títulos de créditos concedidos no contrato de financiamento firmado em 2014 com o Estado da Bahia, para fins de adesão aos incentivos fiscais do programa PROAUTO/FUNDESE.

Argumentou ainda, que após a antecipação do pagamento de todo o crédito presumido de ICMS, estes créditos fiscais lançados na apuração do estabelecimento até maio de 2021, deixaram de existir. Ou seja, o pagamento modificou a realidade fiscal do estabelecimento, podendo inclusive, existir saldo credor acumulado, dentre outras ocorrências, que não foram consideradas pela Fiscalização na lavratura do Auto de Infração, ignorando as disposições do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Compulsando os autos, não vislumbro razoabilidade no argumento recursivo, vez que o presente lançamento, exige o imposto decorrente de infrações apuradas no exame da escrita fiscal da Recorrente sobre fatos sobre os quais, o termo final do contrato com o Estado da Bahia não tem relação. Ademais, o pagamento antecipado do financiamento não tem natureza tributária, portanto, não poderia ser considerado na apuração das infrações, ora contestadas.

Trago como suporte para refutar a alegação de nulidade, o meu entendimento exposto no Acórdão JJF nº 0056-02/22-VD:

*“No contexto da lei instituidora do Programa PROAUTO, o que a autuada denominou de crédito presumido liquidado, corresponde ao ‘valor relativo a todas as importâncias recebidas pela FORD em decorrência do CONTRATO’, conforme apurado pela SEFAZ, por meio da Diretoria de Estudos Econômico-Tributários e Incentivos Fiscais – DIREF, que importou em R\$ 2.149.982.767,46 atualizado monetariamente, pela taxa de juros do mercado interbancário, quantia esta, suficiente à plena quitação de todas as obrigações e compromissos da FORD no âmbito do CONTRATO, sendo equivalente, para todos os fins, aos montantes previstos na Cláusula 4.4 do CONTRATO, tudo conforme o primeiro Termo Aditivo ao CONTRATO DE DESENVOLVIMENTO DE EMPREENDIMENTO INDUSTRIAL E OUTRAS AVENÇAS QUE ENTRE SI CELEBRAM O ESTADO DA BAHIA E A FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA., COM A INTERVENIÊNCIA-ANUÊNCIA DA DESENBAHIA - AGÊNCIA DE FOMENTO DO ESTADO DA BAHIA S.A., (...).*

*Da leitura atenta do citado termo aditivo e das partes acima transcritas, não há como concluir que o pagamento do valor acordado entre a autuada e o Estado, presume a quitação de possíveis créditos tributários, ainda que não apurados em regular processo de auditoria fiscal-contábil, tampouco, aqueles já constituídos, conforme previsto na letra “I”, ou seja: os valores de créditos tributários de ICMS e IPVA constituídos, que se encontram com a exigibilidade suspensa em decorrência de impugnação na via administrativa, a FORD manifestou interesse em prosseguir no exercício do direito de defesa para questionar as autuações fiscais.*

*Portanto, não há a necessidade de recomposição da escrita fiscal da autuada para a contabilização do montante liquidado antecipadamente, pois não se refere a crédito fiscal de ICMS, decorrente de sua apuração mensal.*

*Ademais, há de ser considerado que a concessão dos benefícios fiscais do PROAUTO, não houve alteração no cerne do regime de apuração do imposto que permitisse ao beneficiário descumprir o que determina a legislação. Ou seja, os valores de ICMS que deixaram de ser recolhidos não decorreram de alterações na sistemática e regras da apuração do imposto em sua essência. As permissões para creditamento de valores decorrentes de aquisições e os obrigatórios débitos e estornos de créditos continuaram a se realizar em observância dos dispositivos da Lei nº 7.014/96 e do RICMS/2012.”*

Quanto ao argumento de que a quantificação de eventuais tributos que supostamente não foram pagos, deveria ter sido apurada com base na nova realidade jurídico/fiscal do estabelecimento, em respeito às obrigações assumidas com o Estado da Bahia, não procede.

Nesse sentido, conforme determina o Código Tributário Nacional nos seus artigos 105 e 116, na apuração do ICMS devido aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 2021 foram observadas as regras tributárias vigentes nesse período, descabendo também recomposição da escrita fiscal do contribuinte, tendo em vista não ter o Fisco competência para executar tal tarefa, exclusiva do sujeito passivo.

Destarte, não acolho a preliminar de nulidade.

No mais, constato que o Processo Administrativo Fiscal preenche todas as formalidades legais, inexistindo qualquer fato que venha macular o devido processo legal.

A Recorrente, ao abordar a infração 03, solicitou a conversão do feito em diligência para que, *“com base na documentação ora disponibilizada, e aquela que está sendo produzida, seja pormenorizadamente verificada pelo autuante a validade de seu levantamento fiscal.”*

Examinando os autos, não identifiquei nenhuma prova acostada que não tenha sido examinada pelos autuantes e pelos julgadores *a quo*, tampouco a juntada de quaisquer levantamentos ou novos elementos de prova após a protocolização do Recurso que ocorreu em 31/07/2023, ou seja, já passado mais de um ano.

Assim, nos termos do art. 147, inc. I alínea “a” do RPAF/99, indefiro o pedido de diligência por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos.

Ao abordar o mérito, o Recurso Voluntário o fez de forma didática na ordem das acusações contestadas, iniciando pela **infração 01**, afirmando que a mesma foi apurada pelos autuantes de forma equivocada e sustentada na premissa do aproveitamento indevidamente de créditos fiscais de ICMS, decorrentes da prestação de serviço de frete, que diz ter sido tributada e o pagamento do imposto correspondente realizado, para fins de remessa de mercadorias à Zona Franca de Manaus, uma vez que as operações seriam isentas, sem considerar que a Recorrente arcou com o pagamento do ICMS sobre o frete, fazendo jus ao crédito do imposto, à luz do princípio constitucional da não cumulatividade.

Sobre a questão, lembro o que prevê o art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96:

*Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior. (...)*

*§ 2º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

As operações associadas às prestações dos serviços de transporte arroladas no levantamento, correspondem a remessas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus, que gozam de isenção do ICMS conforme Convênio ICM 65/88.

Portanto, os créditos fiscais decorrentes dos serviços de fretes como apropriados pela Recorrente são claramente indevidos, exatamente em observância ao princípio da não cumulatividade do ICMS.



Infração subsistente.

Na contestação da **infração 03**, a Recorrente esclareceu que as operações arroladas são remessas de peças (correia, farol, painel de instrumento etc.), cujo Conteúdo de Importação é superior a 40% (quarenta por cento).

No intuito de provar seu argumento, prometeu apresentar as Fichas de Conteúdo de Importação – FCIs das mercadorias, nas quais constam as informações que permitiriam determinar a participação da parcela importada no total da mercadoria, assim como demonstrar, por meio das notas fiscais de entrada, a origem das mercadorias objeto da autuação.

Contudo, até a data presente, como já dito linhas acima, mais de um ano após a apresentação do Recurso Voluntário, nada foi juntado aos autos que pudesse elidir a infração.

Cabe, portanto, aplicar o disposto no art. 140 do RPAF/99, ou seja, “*O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas*”.

Infração Subsistente.

A **infração 04** acusa a Recorrente de recolhimento a menor o ICMS, em virtude de erro na apuração da base de cálculo do imposto nas operações de transferência interestaduais entre seus estabelecimentos.

A Recorrente confirmou que no levantamento constam relacionadas operações de remessas interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de sua titularidade, hipótese que entende não haver operação comercial, portanto inoccorrência do fato gerador do ICMS, com a aplicação da Súmula nº 166 do STJ.

A acusação do Fisco repousa no fato de ter o contribuinte, ao transferir mercadorias para outros estabelecimentos de sua titularidade, o faz com base de cálculo do ICMS subestimada, ou seja, inferior ao custo de produção.

Sobre a matéria, imprescindível trazer o resultado do julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade – ADC 49, na qual o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do seu julgamento, reiterou entendimento jurisprudencial previamente existente no sentido da não há incidência do ICMS nas transferências interestaduais de bens entre estabelecimentos de mesma titularidade.

O STF ao modular os efeitos do julgamento da ADC 49, definiu que o contribuinte tem: (i) direito à manutenção dos créditos de ICMS nas operações anteriores (no caso de remessa a estabelecimentos do mesmo titular), e (ii) direito de transferência do crédito de ICMS, a ser regulamentado pelos Estados até 1º/01/2024. Ressalvando que caso os Estados não disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular até 1º/01/2024, fica reconhecido o direito dos contribuintes de transferirem tais créditos.

Portanto, é fundamental considerar o entendimento da Procuradoria Geral do Estado sobre os efeitos da modulação da ADC 49, para decidir a lide da infração 04.

Nesse sentido, trago o Parecer exarado pelo i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, nº PGE 2024017344-0, que segue reproduzido.

*“Para principiar o opinativo, imperioso trazermos à baila o texto inicial (sem modulação) e a modulação da ADC 49:*

**Decisão sem modulação:** *Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Virtual do Plenário de 9 a 16 de abril de 2021, sob a Presidência do Senhor Ministro Luiz Fux, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em julgar improcedente o pedido formulado na presente ação, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, nos termos do voto do Relator.*

**Modulação:** *Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou procedentes os presentes embargos para modular os*

efeitos da decisão a fim de que tenha eficácia pró futuro a partir do exercício financeiro de 2024, **ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito**, e, exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos, concluindo, ao final, por conhecer dos embargos e dar-lhes parcial provimento para declarar a inconstitucionalidade parcial, **sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular**. Tudo nos termos do voto do Relator, vencidos, em parte, os Ministros Dias Toffoli (ausente ocasionalmente, tendo proferido voto em assentada anterior), Luiz Fux, Nunes Marques, Alexandre de Moraes e André Mendonça. Ausente, justificadamente, a Ministra Cármen Lúcia, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Rosa Weber. Plenário, 19.4.2023.

A par dessa sedimentação jurisprudencial, importante destacar, o STF reconheceu que nas transferências de mercadorias para estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não há mudança de titularidade, não atraindo, desta forma, a incidência do ICMS.

Desta forma, foi declarada a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Nesta ordem, após interposição de embargos declaratórios, o STF modulou os efeitos da ADC 49 declarando: a) a eficácia pró futuro, a partir do exercício financeiro de 2024, para produção dos efeitos da decisão de declaração da inconstitucionalidade dos **artigos 11, § 3º, II, 12, I**, no trecho ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, e **13, § 4º**, da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996; b) aplicação imediata dos efeitos da ADC 49 aos processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito (04/05/21); c) possibilidade de transferência do crédito do imposto **incidente nas etapas anteriores** (imposto que incidiu no momento das aquisições dos itens).

Tem-se, então, reconhecido o direito aos contribuintes à manutenção dos créditos das operações anteriores à operação de transferência e, igualmente, sua transmissão ao estabelecimento destinatário.

Todavia, foi imposto aos Estados prazo para disciplina das transferências de tais créditos.

Patente, assim, da leitura da modulação realizada na ADC 49, que a eficácia do decisum da corte suprema foi diferida para o exercício financeiro de 2024.

Também restou expresso na modulação que o marco temporal de eficácia da decisão, aplicar-se-á, desde logo, aos processos administrativos e judiciais iniciados antes 04/05/21 e que **estão ainda pendentes de conclusão até a presente data**.

Destarte, é possível concluir que a modulação da ADC 49 definiu: a) declaração de inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, só produzirá efeito em 2024; b) a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996 produzirá efeito, antes de 2024, somente referente aos processos administrativos e judiciais iniciados **antes** 04/05/21, mas ainda pendentes de conclusão.

Ou seja, os processos **iniciados depois** de 04/05/21, pendentes de conclusão até 2024, **NÃO** deverão obedecer imediatamente aos ditames da ADC 49, devendo **ser declarada a procedência do lançamento no que se refere à cobrança do ICMS nas transferências e, por conseguinte, a NÃO cobrança dos estornos de créditos decorrentes destas operações, salvo quanto a não utilização correta da base de cálculo de transferência**.

Por oportuno, importante separarmos as imputações de estornos de crédito em duas hipóteses: a) quando feito a maior pelo contribuinte (erro na definição da base de cálculo); b) quando o estorno deve ser feito integralmente.

Deste modo, vê-se que, em relação à primeira pergunta, os autos de infração, cujo objeto seja exigência de estorno de crédito de ICMS, **QUANDO FEITOS A MAIOR POR ERRO NA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO**, desde que **iniciados antes 04/05/21**, mas ainda pendentes de julgamento, na esteira da modulação da decisão da ADC 49, devem ser julgados **IMPROCEDENTES**, uma vez que a declaração de inconstitucionalidade do art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, imposta imediatamente a estas hipóteses, retirou-lhe a base legal da definição de base de cálculo para imputação, precisamente o art. 13, § 4º, da Lei Complementar Federal nº 87/96.

Em relação ao **ESTORNO INTEGRAL**, no mesmo modo, aplicar-se-á os efeitos da modulação, julgando **IMPROCEDENTES** os lançamentos cuja matéria seja esta, permitindo-se, desta forma, o aproveitamento dos créditos decorrentes das operações anteriores à transferência, uma vez declarada a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, e 13, § 4º, da Lei

*Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, mas mantido os créditos, NÃO havendo que se falar em qualquer estorno.*

*Doutro modo, em relação ao segundo questionamento, concernente aos processos iniciados **após dia 04/05/21**, mas pendentes de conclusão (**julgamento definitivo**) até o dia 01/01/2024, que tenham por objeto a exigência de **ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS INTEGRAL** decorrente de operações de saídas em transferência, devem ser **julgados IMPROCEDENTES**, conforme modulação da ADC 49, uma vez hígidas, vigentes e eficazes as normas de tributação sobre as transferências. Ou seja, deve ser aplicada as normas vigentes e eficazes sobre tributação nas transferências, inclusive sobre a definição da base de cálculo, com a possibilidade do crédito, salvo quando o crédito se operar fora dos lindes da base de cálculo dispostas no art. 13, § 4º, da Lei Complementar Federal nº 87/96.”*

No caso dos autos, a arguição recursal se prendeu especificamente ao julgamento da ADC 49 e apesar de não tratar de uso indevido de crédito fiscal do ICMS, cabe perfeitamente aplicar o entendimento da PROFIS/PGE ao caso.

Considerado que o Auto de Infração foi lavrado em 23/05/2022, com ciência em 30/05/2022, se aplica o entendimento da PROFIS/PGE acima transcrito, ou seja: “(...) **iniciados após dia 04/05/21**, mas pendentes de conclusão (**julgamento definitivo**) até o dia 01/01/2024, que tenham por objeto a exigência de **ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS INTEGRAL** decorrente de operações de saídas em transferência, devem ser **julgados IMPROCEDENTES**, (...)” ainda que a infração 04, decorra das saídas de mercadorias, contudo, aderente a questão tratada na ADC 49, portanto, aplicável ao caso.

Infração Insubsistente.

A **infração 05** exige o ICMS devido pelas importações tributadas, em razão da Recorrente ter utilizado os benefícios do Programa PROAUTO, quando, segundo entenderam os autuantes, não mais poderia utiliza-los em razão de não haver mais produção industrial pela Recorrente.

A Recorrente foi habilitada ao PROAUTO, pela Resolução nº 205/2014, publicada em 21/12/2014, passando a usufruir dos incentivos fiscais e do financiamento ao capital de giro a partir de 1º/01/2015, com duração prevista até 31/12/2024.

Os julgadores consideraram procedente a exação pois, “*desde janeiro do mesmo ano a empresa encerrou suas atividades, não podendo se aproveitar do incentivo previsto no art. 12 da Lei 7.537/99.*”.

Segundo registros cadastrais da Recorrente a inscrição estadual foi BAIXADA em 19/01/2024, assim como consta nos registros da Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ, a baixa ocorreu em 16/01/2024.

Por outro lado, o “*PRIMEIRO TERMO ADITIVO AO CONTRATO DE DESENVOLVIMENTO DE EMPREENDIMENTO INDUSTRIAL E OUTRAS AVENÇAS*” celebrado entre o Estado da Bahia e a Recorrente, prevê que “*Quitadas as obrigações da FORD, o CONTRATO se fará extinto, encerrando quaisquer compromissos contratuais que possam porventura ter remanescido entre FORD e ESTADO*”, ou seja, se extinguiu o benefício de incentivo fiscal em 27/05/2021, data da assinatura do termo.

Assim, não há elementos que justifique o entendimento do Fisco de que em 31/03/2021, data da ocorrência da infração, a Recorrente não poderia utilizar o benefício do diferimento nas importações de mercadorias em razão de não mais puder usufruir dos benefícios fiscais tendo em vista o encerramento de suas atividades na Bahia.

Infração insubsistente.

Quanto a **infração 06**, a Recorrente admitiu que efetivamente não registrou as notas fiscais relacionadas no levantamento em razão das mesmas não ampararam qualquer circulação de mercadorias, pois as operações não foram realizadas, conforme informação no próprio documento fiscal, no campo “SITUAÇÃO ATUAL” conforme o exemplo da Nota Fiscal nº 276.429.

Trata-se, portanto, de provar que tais operações efetivamente não se realizaram, fato que justificaria a falta de registro no documento fiscal, cujo ônus é da Recorrente, que até o momento



não fez.

Entretanto, saliento que o Relator *a quo* assim justificou a procedência da infração: “*Apenas uma nota fiscal contou com contestação específica, a de nº 276.429, mas mesmo assim não pode ser excluída do levantamento inicial, tendo em vista que o cancelamento da operação se deu somente quando a empresa estava sob ação fiscal, após ter sido cientificado pelo fisco de que havia notas fiscais sem registro, apesar da confirmação dela em dezembro de 2021 por parte do contribuinte*”.

Dessa forma é importante destacar que o contribuinte teve ciência tácita do início da ação fiscal que resultou no presente Auto de Infração, em 30/05/2022, tendo em vista que o Termo de Início de Fiscalização foi postado no DT-e em 23/05/2022, cópia à fl. 08.

Informações Gerais	
Assunto: Termo do início de fiscalização	Data da Emissão: 23/05/2022 18:37
Tipo de Documento: TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO	Número do Documento: -
	Nº Ordem de Serviço: 50002222
Destinatário: FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA	Remetente: FRANCISCO DE ASSIS BELITARDO BARBOZA DE
CNPJ/CPF: 03470727002336	CARVALHO
Status da Mensagem: Mensagem Lida	Matrícula Remetente: 132691943
Tipo de Ciência: Ciência Tácita	
Data da Ciência: 30/05/2022 00:05	
Data da Leitura: 31/05/2022 10:55	
Mensagem	

Nos termos da legislação vigente, iniciamos os trabalhos de auditoria fiscal/contábil autorizados pela OS acima identificada. O período a fiscalizar vai de 01/01/2017 a 31/12/2021. O início dos trabalhos ocorrerá em 01/01/2022

Ou seja, para os efeitos legais, o contribuinte estava sob ação fiscal a partir de 30/05/2022, data que o contribuinte tomou ciência do Termo de Início da Fiscalização, conforme art. 26, incisos II e III, c/com o art. 109, inc. I do RPAF/99, apesar de constar a informação dos autuantes que: “*O início dos trabalhos ocorrerá em 01/01/2022*”, ou seja, já havia iniciado sem conhecimento do contribuinte, fato que não deverá ser considerado.

Portanto, a espontaneidade do fiscalizado expirou a partir desta data (30/05/2022), de forma que as ações executadas pelo contribuinte, devem ser consideradas espontâneas, a exemplo da ação de registrar o evento na Nota Fiscal nº 276.429, “Operação não Realizada (Cód. 210240)” no Ambiente Nacional da NF-e, Protocolo nº 891221923273714, em 25/04/2022, antes do início da ação fiscal.

O fato alegado pela Recorrente, apesar de não ser suficiente para elidir totalmente a infração, exige do julgador administrativo, à luz da busca da verdade material, investigar se o fato ocorreu com as demais notas fiscais relacionadas no levantamento.

Assim, de ofício, efetuei consulta de todas as notas fiscais no Portal da Nota Fiscal Eletrônica e constatei que parte das mesmas continham o registro de “Operação não Realizada (Cód. 210240)” e outras “Desconhecimento da Operação (Cód. 210220)”, todos registrados em 25/04/2022, a exemplo da Nota Fiscal-e nº 066.271, emitida em 14/12/2021.

Outras notas fiscais, não constam registros que justificaria e falta de escrituração das mesmas na EFD da Recorrente e outras, como a Nota Fiscal-e nº 451.913, emitida em 06/01/2021, que consta o registro de “Operação não Realizada (Cód. 210240)”, contudo, o evento somente foi formalizado no Ambiente Nacional em 26/06/2021, quando já estava expirado o prazo para procedimentos espontâneos por parte do sujeito passivo.

Dessa forma, exclui as notas fiscais, com os registros de “Operação não Realizada” e “Desconhecimento da Operação”, se efetuados antes de 30/05/2021, restando como devida a multa no valor de R\$ 45.877,41, conforme demonstrativo.

Período	Valor das NF-e	Multa	Valor da Multa
Jan/21	4.408,23	1%	44,08



Fev/21	24.290,68	1%	242,91
Mar/21	190.103,20	1%	1.901,03
Abr/21	3.265.249,93	1%	32.652,50
Mai/21	68.480,46	1%	684,80
Jun/21	488.883,26	1%	4.888,83
Jul/21	136.192,90	1%	1.361,93
Ago/21	29.360,54	1%	293,61
Set/21	316.650,30	1%	3.166,50
Out/21	64.121,16	1%	641,21
<b>Total</b>			<b>45.877,41</b>

Infração Parcialmente Subsistente.

Assim, diante de tais considerações, as razões recursais são insuficientes à reforma integral da Decisão recorrida, razão pela qual, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para alterar a Decisão recorrida, conforme acima demonstrado.

#### VOTO EM SEPARADO (Fundamentação)

Com o devido respeito, embora concorde com o voto ilustre Conselheiro Relator quanto à conclusão, mas discordo quanto à fundamentação no que diz respeito à infração 04, especialmente em relação à modulação dos efeitos da ADC 49.

Originalmente, a decisão do STF recebeu a seguinte ementa, com nossos destaques:

*DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIEDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE.*

*1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação esta que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara tributária. Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei n. 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC.*

*2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes.*

*3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final.*

*4. Ação declaratória julgada improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996. (ADC 49, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2021, DJe 03/05/2021)*

Conforme trecho destacado, o processamento da ADC foi acolhido pela percepção de que a norma impugnada contrariava o entendimento do Judiciário, causando insegurança jurídica. A análise quanto ao mérito em si, por sua vez, apontou uma reafirmação da jurisprudência já pacificada em sede de repercussão geral, inclusive, conforme se depreende da conclusão do voto do Min. Edson Fachin:

*“[...] 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”.***

*É necessário, pois, que os tribunais brasileiros decidam em conformidade ao entendimento desta Suprema Corte, a fim de que reconheçam a força vinculante da Constituição e observem a sistemáticas de precedentes vinculantes em matéria tributária; consecutória dos princípios da segurança jurídica, da isonomia e da confiabilidade.*

*Ante o exposto, julgo improcedente o pedido da presente ação, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996.*

*É como voto” (grifamos).*

Entretanto, a decisão proferida acabou apresentando repercussões, para além da mera proclamação da inconstitucionalidade dos dispositivos legais mencionados, considerando as seguintes hipóteses extraídas da declaração de inconstitucionalidade das transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte:

- (I) Não há operação de circulação de mercadorias em transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, logo, não incide o ICMS;
- (II) Eventuais impostos recolhidos em operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte são indevidos, cabendo, portanto, a repetição do indébito;
- (III) A não incidência do ICMS em transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não impõe o estorno dos créditos fiscais, porque não corresponde à não-incidência prevista no inciso II, do § 2º, do art. 155 da CF/88, tampouco impede a transferência destes créditos fiscais.

Neste contexto foram opostos embargos de declaração visando a modulação dos efeitos da decisão, com base no art. 27 da Lei nº 9.868/99:

*Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.*

Ocorre que, ao se analisar a decisão que sobreveio, entendo que a conclusão adequada difere um pouco do que consta do Parecer PGE/PROFIS transcrito pelo legislador, especialmente quanto à suposta procedência de lançamentos tributários efetivados posteriormente à publicação da ata de julgamento.

É verdade que a ementa do acórdão pode suscitar dúvidas, especialmente no ponto abaixo destacado:

***EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS- ICMS. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. AUSÊNCIA DE MATERIALIDADE DO ICMS. MANUTENÇÃO DO DIREITO DE CREDITAMENTO. (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA AUTONOMIA DO ESTABELECIMENTO PARA FINS DE COBRANÇA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS DA DECISÃO. OMISSÃO. PROVIMENTO PARCIAL.***

*1. Uma vez firmada a jurisprudência da Corte no sentido da inconstitucionalidade da incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (Tema 1099, RG) inequívoca decisão do acórdão proferido.*

*2. O reconhecimento da inconstitucionalidade da pretensão arrecadatória dos estados nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica não corresponde a não-incidência prevista no art.155, § 2º, II, ao que mantido o direito de creditamento do contribuinte.*

*3. Em presentes razões de segurança jurídica e interesse social (art.27, da Lei 9868/1999) justificável a modulação dos efeitos temporais da decisão para o exercício financeiro de 2024 ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos.*

4. Embargos declaratórios conhecidos e parcialmente providos para a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. (ADC 49 ED, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2023, DJe 14/08/2023)

Mas, a meu ver, a análise dos votos e debates realizados são suficientes para contextualizar devidamente as ressalvas.

O voto do Min. Edson Fachin, por exemplo, expõe a preocupação com um possível cenário de macrolitigância fiscal que poderia derivar da decisão, considerando a possibilidade de questionamento de diversas operações realizadas no quinquênio anterior, conforme se extrai dos trechos abaixo:

*“[...] Por fim, quanto ao pedido da modulação dos efeitos temporais da decisão considero que presentes razões de segurança jurídica e interesse social (art. 27, da Lei n. 9.868/1999) que justifiquem eficácia pró-futuro da decisão preservando-se as operações praticadas e estruturas negociais concebidas pelos contribuintes, sobretudo, aqueles beneficiários de incentivos fiscais de ICMS no âmbito das operações interestaduais.*

*Ademais, tem-se ainda que considerar, conforme destacado pela própria unidade federativa embargante, o “risco de revisão de incontáveis operações de transferências realizadas e não contestadas no quinquênio que precede a prolação da decisão embargada”; o que ensejaria um indesejável cenário de macrolitigância fiscal.*

*A gravidade das consequências desse cenário evidenciam excepcional interesse social de pacificação pelo Poder Judiciário das relações jurídicas tributárias, que ensejam a excepcional aplicação do instituto da modulação do efeitos temporais da decisão para que os estados da federação empreendam esforços perante o Congresso Nacional e o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para melhor conformação do esquadro legal do ICMS.*

...  
*No cenário de busca de segurança jurídica na tributação e equilíbrio do federalismo fiscal, julgo procedentes os presentes embargos para modular os efeitos da decisão a fim de que tenha eficácia pró-futuro a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos. [...]”*

Por sua vez, o Min. Roberto Barroso, além de reforçar que a decisão pela inconstitucionalidade apenas ratifica entendimento consolidada, expõe a necessidade de se ponderar sobre uma inconstitucionalidade por omissão decorrente da própria decisão de inconstitucionalidade, no que diz respeito ao vácuo normativo que surgirá acerca das transferências de créditos fiscais em operações sem incidência do imposto, conforme destaco abaixo:

*“[...] 9. No caso em comento, este Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça reconhecem, de longa data, a impossibilidade de incidência do ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Não por outra razão, o STJ editou a Súmula nº 166, segundo a qual “[n]ão constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Essa conclusão também foi endossada no julgamento do REsp 1.125.133 (representativo de controvérsia, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 25.08.2010). Esta Suprema Corte de igual modo, enfrentou em inúmeras oportunidades idêntica controvérsia, tendo ratificado o seu entendimento sobre o assunto por ocasião do ARE 1.255.885 (Rel. Min. Luiz Fux, j. em 14.08.2020).*

*10. Tais elementos demonstram, de maneira inequívoca, que a decisão de mérito desta ação declaratória de constitucionalidade em nada inova na jurisprudência de ambos os Tribunais Superiores. Ratifica-se um entendimento já consolidado por ambas as Cortes. Nessas circunstâncias, a modulação dos efeitos da decisão só pode se dar em caráter excepcional, exigindo um forte ônus argumentativo.*

*11. De acordo com a Governadora do Estado do Rio Grande do Norte e os amici curiae que representam interesses dos contribuintes, os Estados, em manifesta contrariedade com o entendimento consolidado pelos Tribunais Superiores, mantiveram a cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Diante disso, muitos contribuintes efetuaram o pagamento, sobretudo para possibilitar a transferência de créditos entre seus estabelecimentos, sem o risco de virem a ser anulados os relativos às operações anteriores, com base no art. 155, § 2º, II, b, da CF/1988. Outros contribuintes, diversamente, iniciaram demandas administrativas e judiciais, pretendendo afastar a referida cobrança. Esse cenário se protraiu no tempo e atingiu um estágio em que os Estados e alguns contribuintes buscam a modulação dos efeitos da decisão de mérito, com a atribuição de eficácia prospectiva. Procura-se, desse modo,*



conferir prazo aos Estados para adaptar a legislação ao entendimento consolidado nesta ação, sem prejuízo das deliberações no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), especialmente para viabilizar a aludida transferência de créditos entre estabelecimentos de mesmo titular.

12. Além disso, o abalo à segurança jurídica e o excepcional interesse social, que justificariam a modulação, estariam evidenciados pelo seguinte: (a) haveria uma “profunda modificação da sistemática de apuração do ICMS”, de modo a elevar a carga tributária devida pelos contribuintes – o que é incompatível com o princípio da não surpresa e da anterioridade tributária – e a reduzir a arrecadação de alguns Estados; (b) os Estados concederam inúmeros benefícios fiscais relativos às saídas para estabelecimentos de mesmo titular; e (c) os Estados precisam “discutir e uniformizar [a] interpretação, para fins de aplicação da legislação pertinente a outros fundamentos [...]; a anulação do crédito do imposto relativo às operações anteriores [...]; a eventual possibilidade de apropriação do crédito da origem pelo destino e os casos de diferimento do imposto nas operações internas anteriores às transferências interestaduais”. A não modulação, na visão da embargante, implicaria a natureza indevida dos pagamentos, o cabimento da repetição do indébito tributário e o estorno dos créditos respectivos.

13. De fato, a manutenção da vigência das normas estaduais que autorizam a cobrança do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular e a realização de pagamentos pelos sujeitos passivos com a apuração e o aproveitamento de créditos configura um contexto em que me parece razoável que se mantenham intactas algumas situações já constituídas até aqui.

...

15. Frente a tais argumentos, acompanho o entendimento do Min. Edson Fachin para atribuir eficácia pro futuro à decisão de mérito, a contar do início do exercício financeiro de 2024, dado que o julgamento no presente plenário virtual adentrou o exercício financeiro de 2023. Note-se que esse marco temporal visa a conferir prazo para que os Estados regulamentem a transferência de créditos entre estabelecimentos de mesmo titular, em atenção à não cumulatividade que rege o ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, I, da CF/1988, tal como ocorria na sistemática anterior.

16. Isso porque este Supremo Tribunal Federal reconheceu a impossibilidade de incidência do ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, em razão de inexistir competência tributária para a instituição da referida hipótese de incidência. Trata-se de situação diversa da não incidência contemplada no art. 155, § 2º, II, b, da CF/1988. Por assim dizer, deve-se afastar a interpretação de que, com base na decisão de mérito em análise, os Estados estariam autorizados a anular os créditos tributários relativos às operações anteriores. Isto é, repita-se, nesse caso, o art. 155, § 2º, II, b, da CF/1988, é inaplicável. Essa circunstância, em princípio, permite que um estabelecimento acumule créditos, enquanto outro estabelecimento concentre débitos. Para o respeito à não cumulatividade do ICMS, portanto, é imperioso que se faculte aos sujeitos passivos a transferência de créditos entre os estabelecimentos de mesmo titular, de maneira a manter a não cumulatividade ao longo da cadeia econômica do bem.

17. Observe-se que há uma situação bastante peculiar no caso em questão. Não restam dúvidas sobre a inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Ao mesmo tempo, essa declaração de inconstitucionalidade em si gera um vácuo normativo, já que inexistem normas que disponham sobre a transferência de créditos entre tais estabelecimentos, tal como ocorria na sistemática anterior. Esse fato gera uma nova inconstitucionalidade, em decorrência da violação à não cumulatividade do ICMS. Em outras palavras, a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 11, § 3º, II; 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”; e 13, § 4º, todos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, não restaura o estado de constitucionalidade. Não por outra razão muitos contribuintes requerem nesta ação, inclusive, a possibilidade de continuar recolhendo o ICMS sobre tais operações, de modo a transferirem os créditos respectivos.

18. É essencial, com efeito, que este Supremo Tribunal Federal, além de conferir prazo para que os Estados adaptem a legislação para permitir a transferência dos créditos, reconheça que, uma vez exaurido esse marco temporal sem que os Estados disponham sobre o assunto, os sujeitos passivos têm o direito de transferir tais créditos, tal como a sistemática anterior permitia.

19. Proponho, ainda, que este Tribunal consigne de forma expressa que devem ser ressalvados da modulação de efeitos os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. A modulação tal como proposta, por um lado, evita o comprometimento das finanças dos Estados, que já vivenciam uma grave crise fiscal e econômica. Por outro lado, a ressalva atende ao princípio da segurança jurídica, conservando situações já consolidadas no tempo e assegura certo equilíbrio na relação entre o Fisco e o contribuinte, pondo obstáculos às pretensões de ambos os lados. [...]”

Frente a estes posicionamentos, penso que não há dúvidas de que a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade apenas se aplica a uma parcela da sua repercussão no ordenamento jurídico, que diz respeito (I) à possibilidade de novos pedidos de repetição pelos



contribuintes, administrativos ou judiciais e (II) à possibilidade de transferência dos créditos fiscais em operações sem incidência do tributo.

**Em outras palavras, a modulação não alterou os efeitos da decisão quanto à declaração da inconstitucionalidade propriamente dita, que representa, aliás, a reiteração de uma jurisprudência já consolidada em desfavor da incidência do ICMS sobre operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.** Este entendimento, portanto, já estava consolidado na Súmula nº 166 do STJ e no Tema 1099 da Repercussão Geral do STF.

Consequentemente, com o devido respeito, afirmar que são procedentes lançamentos efetivados após a publicação da ata do julgamento, como constou do Parecer da PGE/PROFIS, segundo o voto do Cons. Relator, é afrontar precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores (art. 927, III e IV do CPC), levando-se em conta apenas os enunciados de súmula (Súmula nº 166/STJ) e os acórdãos de repercussão geral (Tema 1099/STF).

É neste sentido, inclusive, o voto proferido pelo Min. Nunes Marques, na análise da modulação da ADC 49, apontando que **a modulação os efeitos das decisões não se prestam a permitir uma espécie inconstitucionalidade útil que autoriza a cobrança com fundamento em norma já considerada inconstitucional**, conforme se depreende do trecho abaixo transcrito, com os destaques originais:

**“[...] 2. Da modulação dos efeitos**

*A embargante alega que a não incidência do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte implicaria oneração da carga tributária, na medida em que haveria estorno dos créditos anteriores.*

*Todavia, tal como fizeram ver os ministros Edson Fachin, Roberto Barroso e Dias Toffoli em seus votos, **não há falar em anulação do crédito relativo às operações anteriores nessa situação.** A transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, a rigor, não é operação mercantil; conforme observaram o Relator e o ministro Toffoli, trata-se de “simples movimentação física da mercadoria, como transferir uma mercadoria de uma prateleira para outra”.*

*Quando o art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal prevê a anulação do crédito relativo às operações anteriores, em função de operação realizada sem incidência de ICMS, deve-se entender que essa invalidação ocorre **quando se der operação mercantil** na qual não incida o imposto; isto é, operação entre contribuintes diversos.*

*Na sequência, entende a embargante que a declaração de inconstitucionalidade com efeitos ex tunc implicaria o desfazimento de relações tributárias já perfectibilizadas em relação às operações passadas. Diz, ainda, da necessidade de ser concedido tempo hábil para a readequação dos instrumentos legais e infralegais que disciplinam a cobrança do ICMS.*

*Quanto a esse aspecto, importa sublinhar, como fez Sua Excelência o ministro Roberto Barroso, que a jurisprudência do Supremo e a do Superior Tribunal de Justiça (STF) reconheciam, de longa data, a inviabilidade de incidência do ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. O enunciado n. 166 da Súmula/STJ, lançado pela Primeira Seção daquele Tribunal e publicado no DJ de 23 de agosto de 1996, é prova disso, assim como o Recurso Especial Representativo de Controvérsia n. 1.125.133/SP (Tema repetitivo n. 259), ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe de 10 de setembro de 2010.*

***Alguns Estados mantiveram a cobrança do ICMS, nesse panorama, contrariando o entendimento dos Tribunais Superiores**, ainda mais no intervalo entre o julgamento de mérito da presente ação declaratória (ata de julgamento publicada no DJe de 28 de abril de 2021) e a apreciação dos aclaratórios opostos.*

*Ora, examinado o mérito da ação, não cabe alternativa: há que dar efetivo e imediato cumprimento ao que a Corte assentou. As decisões proferidas em controle concentrado produzem eficácia desde a publicação da ata de seu julgamento, independentemente de trânsito em julgado. Eventual oposição de embargos de declaração não obsta a aplicação das teses jurídicas firmadas no precedente (cf., entre outros, ARE 1.199.721 AgR-ED, Tribunal Pleno, ministro Dias Toffoli, DJe de 30 de setembro de 2019; RE 579.431, Tribunal Pleno, ministro Marco Aurélio, DJe de 26 de fevereiro de 2018; RE 1.303.702 ED, Primeira Turma, ministro Alexandre de Moraes, DJe de 9 de abril de 2021; e RE 1.007.733 AgR-ED, Segunda Turma, ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 31 de outubro de 2017).*

*Não há espaço para cobranças, retroativas ou prospectivas, desde a publicação da ata do julgamento em que este Tribunal se pronunciou sobre o mérito da ação, porque a inconstitucionalidade declarada retira qualquer carga de eficácia jurídica aos atos tendentes a exigir o tributo. Eventual modulação de efeitos não autoriza o*

*Fisco a autuar contribuintes ou a cobrar o tributo de quem não o recolheu por observância à jurisprudência consolidada nos Tribunais. Em suma: se não houve autuação até o instante do julgamento de mérito, não é após a declaração de inconstitucionalidade do tributo que se fará a exigência (RE 605.552 ED-segundos, Tribunal Pleno, ministro Dias Toffoli, DJe de 12 de abril de 2021; e ADI 2.040 ED, Tribunal Pleno, Redator do acórdão o ministro Dias Toffoli, DJe de 8 de setembro de 2021).*

***Entendo, nessa perspectiva, que devem ser ressalvadas as hipóteses em que o contribuinte não recolheu o ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, na esteira do que a Corte registrou noutros paradigmas, a exemplo da ADI 5.481, Tribunal Pleno, ministro Dias Toffoli, DJe de 4 de maio de 2021).***

*A modulação de efeitos serve para resguardar aspectos diversos, a bem da segurança jurídica e do interesse social, e não para prolongar cobrança há muito considerada indevida, permitindo espécie de inconstitucionalidade útil. O procedimento direciona-se a regular situações consolidadas, especificamente em relação àqueles que recolheram o tributo.*

*É sob esse enfoque que se pode dizer que o desfazimento ex tunc de todas as cobranças já realizadas indevidamente, antes de publicada a ata de julgamento de mérito, geraria situação complexa.*

*Com efeito, o Estado de destino, ciente de que houve crédito indevido de ICMS (não cabia cobrar o imposto na operação de remessa entre estabelecimentos do mesmo contribuinte), poderia exigir o recolhimento da diferença correspondente. Por outro lado, o contribuinte, tendo efetuado pagamento impróprio ao Estado de origem, deveria valer-se do procedimento de restituição de indébito. Esse trâmite, além de prejudicial às atividades econômicas e empresariais, impactaria os orçamentos dos Estados de origem, que precisariam devolver os valores recolhidos com a cobrança incorreta.*

*O ideal, portanto, está em manter a situação jurídica consolidada antes da publicação da ata de julgamento de mérito, ficando validada a cobrança nas operações de saída para estabelecimento em outro Estado do mesmo titular. No entanto, devem ser ressalvados os casos em que a situação não se consolidou porque houve, por exemplo, discussão jurídica (processo administrativo ou judicial), desde que esses processos estivessem pendentes de conclusão até a data de publicação da referida ata de julgamento.*

*Outro fator a justificar a modulação da eficácia é o vácuo normativo: a inexistência de um procedimento próprio, mediante o qual o contribuinte possa transferir os créditos de ICMS pertinentes ao estabelecimento de origem para o estabelecimento de destino. Como observou o ministro Roberto Barroso, “esse fato gera uma nova inconstitucionalidade, em decorrência da violação à não cumulatividade do ICMS. Em outras palavras, a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 11, § 3º, II; 12, I, no trecho ‘ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular’; e 13, § 4º, todos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, não restaura o estado de constitucionalidade. Não por outra razão muitos contribuintes requerem nesta ação, inclusive, a possibilidade de continuar recolhendo o ICMS sobre tais operações, de modo a transferirem os créditos respectivos”.*

*Com tudo considerado, penso que deve ser concedida a projeção dos efeitos, tanto para se preservarem as operações consolidadas, em que houve recolhimento do imposto (antes da publicação da ata do julgamento de mérito desta ação), quanto para se conceder prazo hábil à regulamentação da transferência dos créditos de ICMS. [...]”*

Peço licença para destacar e transcrever novamente dois parágrafos contidos neste trecho, porque merece destaque a contundência com que afasta a possibilidade de se cogitar de novos lançamentos posteriores à decisão do STF, contrapondo-se ao opinativo constante nos autos:

*“[...] Não há espaço para cobranças, retroativas ou prospectivas, desde a publicação da ata do julgamento em que este Tribunal se pronunciou sobre o mérito da ação, porque a inconstitucionalidade declarada retira qualquer carga de eficácia jurídica aos atos tendentes a exigir o tributo. Eventual modulação de efeitos não autoriza o Fisco a autuar contribuintes ou a cobrar o tributo de quem não o recolheu por observância à jurisprudência consolidada nos Tribunais. Em suma: se não houve autuação até o instante do julgamento de mérito, não é após a declaração de inconstitucionalidade do tributo que se fará a exigência (RE 605.552 ED-segundos, Tribunal Pleno, ministro Dias Toffoli, DJe de 12 de abril de 2021; e ADI 2.040 ED, Tribunal Pleno, Redator do acórdão o ministro Dias Toffoli, DJe de 8 de setembro de 2021).*

...

***A modulação de efeitos serve para resguardar aspectos diversos, a bem da segurança jurídica e do interesse social, e não para prolongar cobrança há muito considerada indevida, permitindo espécie de inconstitucionalidade útil. O procedimento direciona-se a regular situações consolidadas, especificamente em relação àqueles que recolheram o tributo. [...]”***

Logo, não vejo como acompanhar o raciocínio extraído do Parecer PGE/PROFIS quanto à possibilidade de se declarar a procedência de lançamentos efetivados após a publicação da ata de

julgamento da ADC 49, ou seja, após 04/05/21, sendo ainda certo que isso também não significa a validade daqueles realizados em momento anterior e que são objeto de discussão administrativa e judicial precedente a este marco temporal, diante da inconstitucionalidade declarada, com as ressalvas da modulação promovida.

**Ao mencionar diversas vezes que a decisão apenas reitera posicionamento jurisprudencial anterior, os Ministros do STF reforçaram que a incidência do ICMS sobre as transferências jamais foi legítima, ou seja, não houve reconhecimento da validade da cobrança em momento algum.**

**A modulação apenas permite que as cobranças realizadas até a publicação da ata de julgamento persistam, desde que não se encontrem pendentes de discussão administrativa ou judicial, para preservar situações jurídicas consolidadas e por questões de segurança jurídica.**

Nesse contexto, considerando-se que o processo administrativo fiscal se inicia pela lavratura de Auto de Infração ou de Notificação Fiscal (art. 127, IV do COTEB c.c. art. 26, IV do RPAF/BA), somente se encerrando nas hipóteses do art. 127-C do COTEB e e 27 do RPAF/BA, entendo que a modulação deve ser interpretada, neste ponto relativo às discussões pendentes, no sentido de que as autuações lavradas antes de 04/05/21, **acaso não se verifique uma das hipóteses de encerramento do processo administrativo fiscal previsto na legislação estadual**, caracterizam a pendência indicada na modulação.

Assim, acompanho o Ilustre Cons. Relator para DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e julgar Insubsistente a infração 04, porém, pelos fundamentos acima expostos, acompanhando-o integralmente nos demais pontos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269194.0002/22-4, lavrado contra **FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o Recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 156.682,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alíneas “a” e “f” e inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 45.877,40**, prevista no inc. IX do dispositivo acima citado, e dos acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo a autoridade fazendária competente homologar os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de novembro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – VOTO EM SEPARADO

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS