

**A. I. N°** - 298624.0016/23-3  
**AUTUADO** - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL S.A.  
**AUTUANTES** - WÁGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS e JOSÉ MACEDO DE AGUIAR  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 08.04.2024

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0064-05/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PROTOCOLO ICMS 53/17. VENDAS PARA CONTRIBUINTE LOCALIZADOS NO ESTADO DA BAHIA. Considerando que o lançamento não exige o imposto pertinente à saída do estabelecimento da empresa Cencosud, mas aquele relativo à saída de sua filial destinatária (com destino a seus clientes consumidores finais), nenhum sentido faz arguir a não incidência do tributo. Pedido de realização de diligência denegado. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 25/03/2023 (ciência em 05/04/2023, pelo DT-e), exige ICMS no valor histórico de R\$ 46.467,73, além de multa e dos acréscimos moratórios, em decorrência da seguinte infração:

Infração 01 - 008.034.002” – Procedeu a retenção a menor do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Multa: 60%.

A autuada apresenta impugnação às folhas 14/24, mediante a qual contesta o presente lançamento, deduzindo as razões a seguir.

Após fazer um breve resumo dos fatos, alega que o trabalho fiscal incorreu em alguns equívocos, uma vez que as mercadorias que fazem parte da autuação não foram objeto de venda, mas sim de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não sendo, portanto, passíveis de incidência do ICMS, a teor do disposto na Súmula 166 do STJ e do julgamento pelo STF do Tema 1.099 da Repercussão Geral. Sendo assim, a Impugnante discorda integralmente da autuação ora combatida e passa a tecer suas razões de defesa, conforme a seguir.

Alega, inicialmente, inoccorrência do fato gerador do ICMS, com base na Súmula 166/STJ e no julgamento do STF, no Tema 1.099, uma vez que se trata de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Argumenta que as operações entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo não guardam identidade com o fato gerador do ICMS previsto no ordenamento jurídico.

Transcreve o texto do artigo 155, inciso II, § 2º, inciso XII, alíneas “a” e “d”, da CF/88 para, a seguir, concluir que a Constituição traçou a regra matriz de incidência do ICMS, determinando, expressamente, seu campo de incidência e dispondo que o imposto incidirá sobre as operações de circulação de mercadoria, bem como sobre a prestação de serviços de comunicação e de transporte entre municípios e estados. Ademais, ensina que, em seu artigo 155, § 2º, inciso XII, a Carta Magna atribui, à Lei Complementar, a função de ditar as diretrizes gerais da regra matriz de incidência do ICMS, competindo a tal diploma legal a regulamentação do tributo em comento.

Transcreve o texto do artigo 146, incisos I e III, alínea “a” da CF/88, para apoiar a ideia de que o legislador constituinte teve o intuito de pacificar eventuais conflitos de competência em matéria tributária, vez que o ICMS é o imposto de competência estadual que gera o maior número de discussões nesta seara, sendo causador de inúmeras guerras fiscais travadas entre os Estados membros da Federação. Assim, em matéria de ICMS, afirma que todos os Estados-Membros devem observar os referidos dispositivos constitucionais para editarem as respectivas leis

estaduais. E, ainda como forma de deferência à Carta Magna, é imperioso que os legisladores estaduais observem também os preceitos da já mencionada Lei Complementar nº 87/1996, norma geral no tocante ao ICMS. Transcreve o teor do artigo 2º, inciso I da lei citada. Portanto, conclui restar patente que o ordenamento jurídico pátrio expressamente prevê a incidência do ICMS sobre a circulação de mercadorias, além das hipóteses de prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação.

No presente caso, explica que o Estado da Bahia pretende cobrar ICMS da Impugnante sobre operações de transferência de mercadoria realizadas entre seu estabelecimento e outras filiais da mesma pessoa jurídica. Todavia, analisando-se detidamente a materialidade apontada, alega que improcede a pretensão estatal, uma vez que, diante da ausência de translação da propriedade da mercadoria que se pretende tributar, se torna inquestionável a não ocorrência do fato gerador do ICMS, fato imprescindível para a constituição e cobrança do referido imposto, já que ausente a circulação de mercadoria, requisito imprescindível para ensejar a incidência do ICMS, razão pela qual inexistiu o fato gerador da exação. Colaciona a doutrina de Roque Antônio Carraza, em apoio aos seus argumentos.

Assim, afirma ser assente que, para a realização da circulação, necessária se faz a alteração da propriedade da mercadoria, uma vez que a circulação pressupõe que a mercadoria saia do poder da pessoa com quem está passando a ser detida por outrem, ou seja, deve ocorrer, imprescindivelmente, a transmissão da titularidade. Nesse sentido, a simples remessa de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica constitui uma mera movimentação sem a transferência da titularidade exercida sobre o bem, isto é, constitui fato atípico ao ICMS, na medida em que a propriedade segue inalterada. Reproduz o enunciado da Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça bem como excerto do julgamento do Tema 1.099, da Repercussão Geral, pelo STF, em apoio à sua tese.

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

Pelo exposto, ante a inoccorrência do fato gerador do ICMS, eis que o Estado da Bahia pretende, confessadamente, tributar operações de mera transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo, contrariando a Súmula STJ/166 e a tese fixada pelo STF, no julgamento do Tema 1099 da Repercussão Geral, conclui que há de se reconhecer a impossibilidade de o Estado exigir o recolhimento do imposto em tais hipóteses e, por conseguinte, decretar-se a nulidade do Auto de Infração ora impugnado.

Discorre acerca dos princípios norteadores do processo administrativo fiscal, em especial o da busca pela verdade material, para apoiar a ideia de que o próprio órgão fazendário deve promover, de ofício, as investigações necessárias à elucidação da verdade material, para que a partir dela, seja possível prolatar uma decisão justa e coerente com a verdade. Ou seja, a prova deve ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte no Brasil.

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

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

Diante do exposto, requer seja dado integral provimento à presente impugnação, anulando-se o auto de infração ora combatido, com o consequente cancelamento da exigência fiscal nele perpetrada.

Termos em que, pede deferimento.

Às folhas 43-A/46, os autuantes prestam informação fiscal, oportunidade em que tecem as seguintes considerações.

Embora o contribuinte discorra na sua defesa (fls.16 a 21), sobre não incidência do ICMS sobre operações de transferência, entendem descabida qualquer pretensão de isentar de tributação essa operação. Ressaltam que o STF decidiu, por seis votos a cinco, que a cobrança de ICMS na transferência de mercadorias de um estado para outro, entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, fica proibida a partir do exercício financeiro de 2024. Afirmam que a parte do ICMS objeto da análise se refere a operação própria e não a substituição tributária, objeto do PAF, o ICMS ST é o imposto da operação interna que foi antecipado, e, como prevê a legislação se o destinatário for varejista e o produto tiver com NCM prevista em convênio ou protocolo, não há que se falar em não tributação.

Observam que o ICMS das operações próprias e o ICMS substituição tributária não são a mesma coisa, ICMS da operação própria é o valor que a empresa vendeu o produto/transferiu para sua filial varejista e pagou pela operação, e o valor do ICMS substituição tributária é o valor que a empresa pagou pela cadeia inteira do ICMS menos o valor da operação própria. Transcreve o texto dos artigos 4º e 8º da Lei 7.014/96, em apoio aos seus argumentos. Transcreve, igualmente, o texto do Convênio 142/18, destacando que todos os compradores possuem o CNAE de estabelecimentos varejistas.

No caso desse PAF, explicam que a empresa, sabendo da incidência, destaca o ICMS-ST nas suas Notas fiscais, só que esse destaque é a menor. Acostam cópias de duas notas fiscais (Danfe) constantes da planilha, como exemplo.

Opinam pela procedência do auto de infração.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de conduta única, descrita como “*Procedeu a retenção a menor do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia*”.

Trata-se de operações de saídas de biscoitos, massas e outros produtos alimentícios do estabelecimento autuado, localizado no Estado de Sergipe, com destino ao Estado da Bahia, para outros estabelecimentos, de outras empresas, bem como para estabelecimentos da mesma titularidade do remetente, conforme alega a autuada.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que parte das operações autuadas se traduzem como transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, fora do campo de incidência do tributo estadual em exame. Requer diligência para provar o quanto alega. Nada opõe, todavia, relativamente aos demais aspectos materiais atinentes à regra matriz de incidência tributária, tais como alíquota, base de cálculo, data das operações, e enquadramento das mercadorias.

Bem, quanto ao pedido de realização de diligência, denego, por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos julgadores.

Quanto à alegação de não incidência do ICMS nas operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, assiste razão ao contribuinte, pois, efetivamente, não incide o imposto estadual nas citadas operações, conforme decidiu o STF, no bojo da ADC 49, oportunidade em que modulou os efeitos de sua decisão para o exercício financeiro de 2023.

O presente lançamento não envolve, todavia, tal discussão, pois não se reporta a exigência de ICMS relativo às operações realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular (imposto normal), mas teve por objeto o ICMS-ST, incidente sobre as operações subsequentes, ou seja, o imposto futuro, que incidirá sobre as saídas do estabelecimento destinatário, na Bahia, com destino a seus clientes, consumidores finais, já que se trata de lojas varejistas, conforme esclareceram os autuantes, em sua peça informativa.

De fato, o tributo ora exigido não é, originalmente, de responsabilidade própria do estabelecimento autuado, mas de responsabilidade de terceiros, que lhe foi atribuída por substituição, conforme autoriza o art. 6º, § 1º da LC 87/96, abaixo reproduzido.

*“Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)*

*§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.”*

A substituição tributária é uma técnica de arrecadação que concentra, em um único contribuinte, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido pelo restante de toda a cadeia de escoamento e circulação das mercadorias, ou seja, recolhe, de uma única vez, o imposto que seria devido e recolhido por todos os agentes de determinado setor de atividade econômica. Representa, pois, uma antecipação (como bem revela o “*nomen juris*” do instituto) do tributo cuja incidência ocorrerá num tempo futuro. O tributo lançado, assim, não exige o imposto pertinente à saída do estabelecimento da Cencosud, mas aquele relativo à saída de sua filial destinatária, como já frisado.

Assim, nenhum sentido faz falar-se em não incidência em decorrência de transferências, já que tais mercadorias serão comercializadas (no futuro) pelos estabelecimentos destinatários, sem novo lançamento do imposto. Ou seja, o momento de lançar e recolher é anterior à efetiva saída destas mercadorias.

Por conseguinte, rejeito a alegação defensiva por absoluta falta de pertinência com o tributo objeto do presente lançamento.

Assim, considerando que o Sujeito Passivo nada opôs, relativamente aos demais aspectos do lançamento, julgo PROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **298624.0016/23-3**, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL S.A.**, devendo ser intimado o Sujeito Passivo a efetuar o pagamento do imposto no montante de **R\$ 46.467,73**, acrescidos da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei 7.014/96, além dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de março de 2024.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR