

A. I. N° - 278904.0001/24-2
AUTUADO - M DIAS BRANCO S.A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS
AUTUANTE - JAYME BORGES DOMINGUES FILHO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 23/09/2024

6^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0243-06/24-VD**

EMENTA: ICMS CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O creditamento praticado pelo contribuinte se revela lícito uma vez que a legislação não somente vedou a retenção e a antecipação do ICMS-ST nas entradas, mas transferiu esta obrigatoriedade para o momento da saída subsequente das mercadorias. Infração elidida. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/12/2023 (ciência em 05/01/2024, pelo DT-e), exige ICMS no valor histórico de R\$ 363.390,88, além de multa e dos acréscimos moratórios, em decorrência da seguinte infração:

INFRAÇÃO 01 – 001.002.006: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária. Período: janeiro/2019 a dezembro/2020. Multa: 60%.

A autuada apresenta impugnação às folhas 39/51, mediante a qual contesta o presente lançamento, aduzindo os argumentos a seguir.

Informa, inicialmente, ser pessoa jurídica de direito privado, atuante no ramo industrial de alimentos como massas, biscoitos, bolachas, waffers, bolinhos, torradas, entre outros produtos, estando sujeita ao ICMS. Explica que, em processo de fiscalização das operações relacionadas ao período de janeiro de 2019 a dezembro de 2020, o Fisco Estadual considerou que a Impugnante teria aproveitado, indevidamente, crédito de ICMS-ST nas competências de 12/2019, 01/2020, 02/2020, 07/2020, 08/2020, 11/2020 e 12/2020.

Com base nesse entendimento, narra que se lavrou o presente Auto de Infração, para exigir da Impugnante os valores de ICMS-ST supostamente creditados de forma indevida, no montante histórico de R\$ 363.390,88, acrescido de juros (R\$ 111.390,05) e multa (R\$ 218.034,52), perfazendo o total de R\$ 692.815,45. Explica que os dispositivos que fundamentam a exigência fiscal foram os arts. 9º e 29, § 4º, II da Lei Estadual nº 7.014/96, e o art. 290 do RICMS/BA (Decreto Estadual nº 13.780/12), cujos textos reproduz.

Explica que o alegado aproveitamento indevido do crédito de ICMS-ST implicou lançamento da multa capitulada no art. 42, VII, "a", da Lei Estadual nº 7.014/96, correspondente a 60% do valor do crédito fiscal considerado ilegítimo.

Argumenta, todavia, que a cobrança é indevida (i) pela sua nulidade, uma vez que a Impugnante não foi previamente intimada sobre o Termo de Início de Ação Fiscal, como exige a legislação estadual, e (ii) não há fundamento para a cobrança, uma vez que, nas Notas Fiscais autuadas, não há destaque de ICMS-ST, o que comprova que não houve creditamento indevido do imposto retido por substituição tributária.

Preliminarmente, alega nulidade do auto de infração face à ausência de lavratura do termo de início de fiscalização. Argumenta que a constituição do crédito tributário não observou o procedimento

determinado pela legislação estadual, pois a autuação não foi precedida da intimação da lavratura do termo de início de fiscalização.

Alega que a constituição do crédito tributário pelo lançamento, atividade vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 do CTN, pressupõe a observância de todos os atos legalmente previstos para a formalização do Auto de Infração. Conforme exige o RPAF/BA, assevera que o procedimento fiscal, que poderá desaguar na constituição de eventual crédito tributário, deve ser iniciado por meio de lavratura de Termo de Início de Fiscalização ("TIF") regularmente notificado ao contribuinte.

Transcreve o texto dos artigos 26 e 28 do RPAF, para, a seguir, concluir que, no presente caso, a Autoridade Fiscal descumpriu o procedimento exigido pela legislação para que seja válida a lavratura de Auto de Infração, uma vez que a autuação não foi precedida da lavratura do Termo de Início de Fiscalização regularmente intimado à Impugnante, como exige o art. 28 do RPAF/BA. Ensina que a lavratura do Termo de Início de Fiscalização e consequente intimação do contribuinte sobre seu conteúdo não constitui faculdade, mas obrigação, conforme exige o art. 142 do CTN e o RPAF. Tanto que o Decreto Estadual 7.629/99 cuidou de, expressamente, delimitar as hipóteses em que é dispensada a lavratura e intimação do contribuinte sobre o TIF, dentre as quais não se enquadra a presente;

No caso em análise, argumenta que, apesar de o TIF ter sido lavrado em 05/10/2023, conforme documentação que instruiu a autuação, a Impugnante não foi intimada sobre o referido termo, o que, no seu entender, confirma a nulidade do lançamento dele resultante. Isso porque, não basta a formalização do ato, se o contribuinte dele não é intimado formalmente. Sobre a necessidade de observância dos procedimentos normativos para que o lançamento tributário seja válido, inclusive sobre a "inexistência" de atos não formalmente notificados aos contribuintes, cita a doutrina de Luís Eduardo Schoueri para apoiar a ideia de que a ausência de formalização do TIF cerceia o direito de defesa da impugnante, que foi impedida de acompanhar o procedimento de fiscalização, inclusive de fornecer a documentação e informações sobre suas operações, que, certamente, teriam sido suficientes para impedir a autuação ora questionada.

Pontua que o RPAF/BA reconhece a nulidade dos atos administrativos que impliquem cerceamento do direito de defesa dos contribuintes, como se constatou nestes autos, visto que não houve a intimação da Impugnante sobre o TIF. Argumenta que essa nulidade irradia efeitos aos atos subsequentes que sejam diretamente dependentes daquele primeiro, o que revela a nulidade, também, do Auto de Infração ora questionado. Transcreve o texto do art. 18 do RPAF/99 em apoio aos seus argumentos.

Assim, comprovada a nulidade do lançamento ora em discussão, pelo descumprimento do procedimento previsto para a formalização do crédito tributário, que implicou preterição do direito de defesa da Impugnante, conclui que deve ser desconstituído, integralmente, o crédito tributário objeto do Auto de Infração combatido.

No mérito, alega inexistece de creditamento indevido uma vez que as operações autuadas não são sujeitas ao ICMS-ST. Informa que as operações autuadas se referem às aquisições de massas e biscoitos pela Impugnante, em operações internas (período de dezembro de 2019) e interestaduais (período de 2020), essa última proveniente, em sua grande maioria, do Estado do Rio de Janeiro.

Explica que a autuação fiscal ora combatida é absolutamente equivocada, uma vez que, nas Notas Fiscais autuadas, não há valores destacados de ICMS-ST, o que implica, como consequência imediata, a impossibilidade de aproveitamento de créditos a tal título. Como evidência, a título exemplificativo, acosta imagens relativas às Notas Fiscais nº 190246 (ref. a 12/2019) e 6556 (ref. a 01/2020), objeto da autuação, nas quais não foi destacado qualquer valor de ICMS-ST.

Como se verifica da integralidade dos documentos autuados (doc. 04), assevera que não houve retenção do ICMS-ST em nenhuma das operações objeto da autuação. Conclui, portanto, tratar-se de exigência fiscal nula e impossível, pois não seria possível, à Impugnante, apropriar de crédito

de ICMS-ST em operação sem destaque/retenção desse imposto pelo remetente/vendedor. Em outras palavras, raciocina que, sendo o fundamento da autuação o suposto creditamento indevido de ICMS-ST e restando comprovado que a Impugnante não aproveitou créditos a tal título, entende que deve ser cancelada a exigência fiscal.

Argumenta que, como se verifica das Notas Fiscais autuadas, houve apenas o destaque do ICMS próprio pelos remetentes, o que comprova que o crédito fiscal glosado no Auto de Infração não tem qualquer relação com valores de ICMS-ST. Afirma que o crédito estornado no Auto de Infração refere-se, na verdade, ao ICMS próprio destacado nos documentos fiscais autuados, decorrente da operação de circulação das mercadorias que deram entrada no estabelecimento da Impugnante e cujo creditamento é assegurado pelo art. 20 da LC 87/96 e pelos artigos 28 e 29 da Lei Estadual nº 7.014/96.

Acosta imagens da NF 190246 e da NF 6556 para concluir que, uma vez que o fundamento da exigência fiscal é o suposto creditamento indevido de ICMS-ST e restando comprovado que (i) não houve aproveitamento de tais créditos pela Impugnante; e (ii) que, na verdade e por equívoco, o Fisco Estadual está exigindo o estorno de créditos de ICMS próprio, não há qualquer substrato jurídico ou fático para manter a exigência fiscal.

Ressalta, por fim, que o procedimento realizado pela Impugnante não poderia ser diferente, tendo em vista que as operações autuadas não tiveram retenção porque não estavam sujeitas à substituição tributária. Como visto, foram autuadas notas fiscais de operações internas em 2019 e interestaduais em 2020, sendo a maioria, nesse último caso, proveniente do Rio de Janeiro.

Em relação às aquisições de outros estabelecimentos atacadistas, alega que há previsão específica que afasta a obrigatoriedade de retenção do ICMS-ST pelo remetente, passando o destinatário a ser responsável pela retenção do imposto nas suas saídas internas subsequentes, conforme art. 8º, § 8º da Lei nº 7.014/96, cujo texto transcreve. Ensina que a única exceção à essa regra são operações com trigo em grãos, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo, que não é o caso das operações autuadas, relativas a biscoitos e massas.

Além disso, argumenta que, em relação às operações interestaduais provenientes do Rio de Janeiro, não havia convênio ou protocolo que sujeitasse as mercadorias adquiridas pela Impugnante à substituição tributária, já que, conforme exige o Convênio ICMS 142/18, em sua Cláusula segunda, a adoção do regime de substituição tributária nas operações interestaduais fica condicionada à celebração de acordo específico pelas unidades federadas interessadas e que a unidade de destino (no caso, o Estado da Bahia) internalize essa norma específica.

Por fim, em relação às 5 (cinco) notas interestaduais não provenientes do Rio de Janeiro e sujeitas ao Protocolo 53/2017 (CE e PE), alega que também não havia previsão de retenção do ICMS-ST pelo remetente. Nesses casos específicos, a mercadoria adquirida pela Impugnante está enquadrada na NCM 1902.30.00 - outras massas alimentícias e se refere à aquisição de "massa de lasanha pré-cozida". Apesar de o Estado da Bahia ter firmado o Protocolo ICMS 53/2017 juntamente com os Estados do Ceará e Pernambuco, para dispor sobre a substituição tributária em relação às mercadorias enquadradas na NCM 1902.30.00, explica que o regime alcança, no período autuado (julho/ agosto, novembro e dezembro de 2020), somente as mercadorias enquadradas no CEST nº 17.047.00 e 17.047.01, relacionados no Anexo XVII do Convênio ICMS 142/2018, conforme abaixo.

• Anexo XVII: Produtos Alimentícios - Convênio ICMS 142/2018

ITE M	CEST	NCM/SH	DESCRÍÇÃO
47.0	17.047.00	1902.30.00	Massas alimentícias tipo instantânea, exceto as descritas no CEST 17047.01.
47.1	17.047.01	1902.30.00	Massas alimentícias tipo instantânea, derivadas de farinha de trigo.

"Protocolo ICMS 53/2017

Nova redação dada à cláusula primeira pelo Prot. ICMS 56/19, com efeitos a partir de 25.09.19.

Cláusula primeira Os Estados de Alagoas, Bahia, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe, nos termos deste protocolo e do Convênio ICMS 142/18, de 14 de dezembro de 2018, acordam em adotar o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com bens e mercadorias, classificados nos Códigos Específicos da Substituição Tributária - CEST 17.031.01, 17.047.00, 17.049.00, relacionados no Anexo XVII do referido convênio."

Afirma ser certo que, de acordo com a Cláusula sétima do Convênio ICMS 142/18, as mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária são, apenas, as identificadas nos termos da descrição contida no convênio:

"Cláusula sétima Os bens e mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária são os identificados nos Anexos II ao XXVI deste convênio, de acordo com o segmento em que se enquadrem, contendo a sua descrição, a classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul baseada no Sistema Harmonizado (NCM/SH) e um CEST.

§ 1º Na hipótese de a descrição do item não reproduzir a correspondente descrição do código ou posição utilizada na NCM/SH, o regime de substituição tributária em relação às operações subsequentes será aplicável somente aos bens e mercadorias identificados nos termos da descrição contida neste convênio."

Conclui, assim, que, como se vê, também em relação às operações interestaduais de aquisição de mercadorias realizadas com os Estados do Ceará e Pernambuco em relação a "massa de lasanha pré-cozida", não há convênio ou protocolo dispondo sobre a sua sujeição ao regime de substituição tributária.

Ante ao exposto, conclui restar comprovada a ilegalidade e ilegitimidade da exigência fiscal ora impugnada, uma vez que a Impugnante não aproveitou créditos de ICMS-ST no período autuado.

Por todo o exposto, requer que seja julgada procedente a presente Impugnação, determinando-se o cancelamento integral do Auto de Infração, seja em razão da sua flagrante nulidade ou pelo desacerto da exigência no mérito. Nesses termos, pede deferimento. Às folhas 167-A/171, o autuante presta informação fiscal, aduzindo o que segue.

Primeiramente, registra que a presente auditoria foi executada de forma regulamentar, com a lavratura do competente Termo de Início de Fiscalização, nos termos do inc. II do art. 26 do RPAF, aprovado pelo Dec. 7.629/99, conforme visto à folha 07 do PAF, e concluída com a lavratura do presente Auto de Infração em 29/12/2023, e dada a devida ciência em 05/01/2024, conforme se pode constatar à folha 36 do presente processo. Bem assim, a infração apontada foi devidamente caracterizada, sendo possível determinar sua natureza, data de ocorrência, tipificação e o montante do débito tributário, nos termos do que dispõe o citado art. 39 do RPAF, aprovado pelo Dec. 7.629/99, conforme verificado no corpo do AI e demonstrativo anexo, trazidos entre as folhas 01 e 03 do PAF.

Por sua vez, quanto ao Auto de Infração em tela, destaca que traz a reprodução fiel dos fatos verificados, consubstanciados pelas informações necessárias e suficientes à demonstração do fato arguido, detalhadas através de documentação anexada entre as folhas 08 e 29 do PAF, em sua íntegra fornecidos à autuada por meio de cópias reprográficas e arquivos em mídia, trazida em anexo à folha 31 do PAF em questão.

Uma vez vencidas as considerações preliminares, adentra no mérito da autuação para tratar dos itens da impugnação no sentido de acatar ou refutar as razões de defesa trazidas pela i. representante da empresa autuada em sua peça de impugnação.

No tocante às mercadorias cujos respectivos créditos foram considerados indevidos, no caso massas e biscoitos, conforme visto nos demonstrativos trazidos entre as folhas 11 e 19, e expressamente reconhecido pela Autuada, assevera que não há que se questionar que as mesmas são enquadradas no regime de substituição tributária, conforme visto no Anexo 1 do RICMS/12, cuja imagem reproduz, conforme abaixo.

REDAÇÃO VIGENTE ANO 2019						
ANEXO I MERCADORIAS SUJEITAS A DECLARAÇÃO OU ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA						
			PRODUTOS ALIMENTÍCIOS:			
11.0						
11.6	17.047.00	1902.3	Massas alimentícias tipo instantânea	Proc. ICMS 53/17 - AL, BA, CE, PB, PE, PI, RN e SE;	40,49% (Aliq. 4%) 36,10% (Aliq. 7%) 28,78% (Aliq. 12%)	20%
11.7	17.049.00 a 17.049.05	1902.1	Massas alimentícias massas cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo	Proc. ICMS 53/17 - AL, BA, CE, PB, PE, PI, RN e SE;	23,80% (Aliq. 4%) 20% (Aliq. 7%) 20% (Aliq. 12%)	20%
11.11.0	17.053.00	1905.31	Biscoitos e bolachas derivados de farinha de trigo, exceto dos tipos "cream cracker", "água e sal", "máscara", "máscara" e outros de consumo popular que não sejam adiconados de cacau, nem recheados, cobertos ou amanteigados, independentemente de sua denominação comercial.	Proc. ICMS 53/17 - AL, BA, CE, PB, PE, PI, RN e SE;	52,20% (Aliq. 4%) 47,44% (Aliq. 7%) 39,51% (Aliq. 12%)	30%
11.11.1	17.053.01	1905.31	Biscoitos e bolachas derivados de farinha de trigo dos tipos "máscara" e "máscara" e outros de consumo popular que não sejam adiconados de cacau, nem recheados, cobertos ou amanteigados, independentemente de sua denominação comercial, exceto o CEST 17.053.02	Proc. ICMS 53/17 - AL, BA, CE, PB, PE, PI, RN e SE;	52,20% (Aliq. 4%) 47,44% (Aliq. 7%) 39,51% (Aliq. 12%)	30%
11.11.2	17.053.02	1905.31	Biscoitos e bolachas derivados de farinha de trigo dos tipos "cream cracker" e "água e sal" de consumo popular	Proc. ICMS 53/17 - AL, BA, CE, PB, PE, PI, RN e SE;	52,20% (Aliq. 4%) 47,44% (Aliq. 7%) 39,51% (Aliq. 12%)	30%
11.12.0	17.054.00	1905.31	Biscoitos e bolachas não derivados de farinha de trigo, exceto dos tipos "cream cracker", "água e sal", "máscara" e "máscara" e outros de consumo popular que não sejam adiconados de cacau, nem recheados, cobertos ou amanteigados, independentemente de sua denominação comercial, exceto o CEST 17.054.02	Não tem	52,20% (Aliq. 4%) 47,44% (Aliq. 7%) 39,51% (Aliq. 12%)	30%
11.12.1	17.054.01	1905.31	Biscoitos e bolachas não derivados de farinha de trigo dos tipos "cream cracker" e "água e sal"	Não tem	52,20% (Aliq. 4%) 47,44% (Aliq. 7%) 39,51% (Aliq. 12%)	30%
11.12.2	17.054.02	1905.31	Biscoitos e bolachas não derivados de farinha de trigo dos tipos "cream cracker" e "água e sal"	Não tem	52,20% (Aliq. 4%) 47,44% (Aliq. 7%) 39,51% (Aliq. 12%)	30%
11.13.0	17.056.00	1905.32	Biscoitos e bolachas derivados de farinha de trigo, exceto dos tipos "cream cracker", "água e sal", "máscara" e "máscara" e outros de consumo popular que não sejam adiconados de cacau, nem recheados, cobertos ou amanteigados, independentemente de sua denominação comercial, exceto o CEST 17.056.02	Proc. ICMS 53/17 - AL, BA, CE, PB, PE, PI, RN e SE;	52,20% (Aliq. 4%) 47,44% (Aliq. 7%) 39,51% (Aliq. 12%)	30%

Portanto, conclui não restar qualquer dúvida de que as mesmas deveriam ter o pagamento do respectivo ICMS feito de forma antecipada, prova disso é que as respectivas saídas subsequentes se deram como não tributadas, conforme facilmente constatado ao se examinar as operações de saídas destas mercadorias realizadas e regularmente registradas pela Impugnante, a exemplo das notas fiscais de números 474.310, 484.447 e 619.997. Ademais, a despeito do que tenta fazer crer o i. representante da Autuada, entende ser evidente que a apuração do imposto devido não se deu com base no ICMS eventualmente recolhido por antecipação, mas sim dos respectivos créditos indevidamente considerados nas operações de entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes se deram sem a incidência do ICMS, contrariando o disposto no art. 290 do RICMS/BA, cujo texto transcreve.

Dessa forma, consideradas, em sua totalidade, as argumentações trazidas na peça de defesa, registra que não assiste razão à Impugnante, em qualquer dos pontos abordados, seja pelo devido cumprimento das formalidades previstas no citado RPAF/99, seja por tratar-se a autuação de créditos fiscais de ICMS provenientes de operações de entradas no estabelecimento da Autuada de mercadorias sujeitas ao regime de antecipação tributária, nos termos da legislação em vigor, e que, portanto, teve sua tributação encerrada, tratando as operações subsequentes como não tributadas, conforme fartamente demonstrado na documentação anexa entre as folhas 08 e 31 do PAF.

Diante do exposto, opina pela procedência integral da presente autuação, no valor total devido a título do ICMS de R\$ 363.390,88 e acréscimos legais devidos.

Esse é o relatório.

VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por ausência de termo de início de fiscalização, não merece acolhida, pois a emissão do termo citado não é condição de validade da ação fiscal empreendida, muito menos da licitude do auto de infração lavrado.

De fato, o termo de início da ação fiscal se presta a demarcar, junto ao contribuinte, o momento a partir do qual este não pode mais (relativamente ao período objeto da ação fiscal) fazer uso do instituto da denúncia espontânea, ou seja, promover o recolhimento do tributo devido, sem a multa de ofício correspondente.

Nesse sentido, somente se exige a lavratura do termo em análise quando a constatação da conduta infratora demandar exame dos livros e documentos do contribuinte, que, de alguma forma,

necessitem a intimação da empresa para apresentação dos elementos pertinentes. Nesses casos, o legislador entendeu necessário demarcar o momento a partir do qual inexiste conduta espontânea. Tal marco se afigura necessário, pois, na sua ausência, o Sujeito Passivo seria estimulado a deixar de recolher o tributo devido, na esperança de que a fiscalização se omitisse na visita ao seu estabelecimento. La aparecendo, poderia, o contribuinte, envidar esforços para efetuar o recolhimento de forma espontânea, vez que não estaria sob ação fiscal e, portanto, desfrutaria da possibilidade de recolher o tributo sem multa.

Trata-se, assim, de norma de interesse público, para viabilizar o legítimo interesse do Estado em fiscalizar o correto cumprimento das obrigações tributárias, por parte dos contribuintes do ICMS. Não há, todavia, qualquer incompatibilidade ontológica entre a ausência de termo de início de fiscalização e a pronta lavratura do auto de infração.

Caso o Sujeito Passivo tivesse feito prova do recolhimento do tributo antes da lavratura do presente auto de infração, seria forçoso reconhecer-lhe a espontaneidade da ação, já que inexiste termo de início válido no processo. No entanto, não há sequer alegação nesse sentido, já que a tese defensiva é no sentido de que o remetente estava desobrigado de reter o ICMS-ST, na origem.

Assim, rejeito a alegação de nulidade suscitada.

No mérito, a conduta autuada foi descrita como “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária*”. Trata-se de creditamento em operações internas e interestaduais de entrada, de mercadorias classificadas como “*massas e bolos*”.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que tais mercadorias, embora estejam enquadradas no regime de substituição tributária, há regra expressa vedando a retenção do ICMS-ST nas operações objeto da autuação.

Examinando os demonstrativos de débito acostados ao processo (folhas 11/18), é possível notar que os créditos glosados se referem a aquisições internas de mercadorias para comercialização (CFOP 1.102), em 2019, bem como a operações de transferências interestaduais para comercialização (CFOP 2.152), oriundas do Estado do Rio de Janeiro (a quase totalidade), do Estado do Ceará (apenas quatro notas fiscais) e do Estado do Pernambuco (apenas uma nota fiscal).

É importante ressaltar que, nas operações interestaduais, a substituição tributária é regida com base nos acordos interestaduais, conforme prevê o art. 295 do RICMS/12, abaixo reproduzido.

“Art. 295. Nas operações interestaduais, a substituição tributária reger-se-á conforme o disposto nos convênios e protocolos para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas.

...

Tratando-se de operações interestaduais de transferência, é possível notar que tais aquisições não se sujeitam à retenção do imposto, pois a despeito de autorizar a atribuição de responsabilidade ao remetente das mercadorias sujeitas à substituição tributária, o Convênio 142/18 contém uma vedação relativa às operações interestaduais de transferência, conforme se depreende da leitura da Cláusula Nona, inciso II, abaixo reproduzida.

“CONVÊNIO ICMS 142/18, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2018

Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes.

Da Responsabilidade

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

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

...

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

..."

Nesse sentido, a Lei 7.014/96 está coerente com o Convênio 142/2018, pois vedou não somente a retenção, mas também a antecipação do ICMS na entrada, transferindo o momento da retenção do imposto para a saída subsequente, conforme se depreende da leitura do art. 8º, § 8º, inciso I, abaixo reproduzido.

"Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

...

§ 8º Salvo disposição em contrário prevista em regulamento, não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar:

I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial;

..."

Tal exclusão se explica pelo fato de que as operações de transferência não possuem valor mercantil, ou seja, a sua base de cálculo é fixada com base nos custos do remetente, o que, uma vez considerado, levaria a deprimir o montante do tributo apurado e recolhido para o restante da cadeia. Por isso, a opção do legislador por fazer incidir o tributo na operação de saída do estabelecimento destinatário.

Assim, considerando que todas as operações autuadas em 2020 decorrem de recebimentos em transferências (CFOP 2.152), e que o estabelecimento de destino (a empresa autuada) tem como atividade principal o "comércio atacadista de pães, bolos, biscoitos e similares", entendendo que descabe exigir ICMS-ST nessas operações, ainda que as mercadorias estejam enquadradas no regime de substituição tributária, como é o caso.

Ora, se não ocorreu a incidência do ICMS-ST e, portanto, não se encerrou a fase de tributação, revela lícito o creditamento do imposto praticado pelo Sujeito Passivo, única forma de se evitar a cumulatividade do tributo estadual em exame.

Quanto à glosa dos créditos relacionados às operações de aquisição interna, no exercício de 2019, o lançamento também não se sustenta, pois existe, igualmente, regra de vedação fixada no art. 8º, inciso II na Lei 7.014/96, quando as mercadorias se destinarem a outro estabelecimento ao qual a legislação atribua a condição de sujeito passivo por substituição, conforme abaixo.

"Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

...

§ 8º Salvo disposição em contrário prevista em regulamento, não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar:

..."

II - a outro contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto nas operações internas subsequentes;

...”

Ora, como o estabelecimento autuado se reveste, inegavelmente, da condição de Sujeito Passivo por substituição tributária, relativamente às mercadorias adquiridas internamente, deve se creditar do ICMS normal e do ST eventualmente destacado nas Notas Fiscais de aquisição, com fins de uniformizar o seu estoque e fazer a retenção do ICMS-ST nas saídas das mercadorias do seu estabelecimento, conforme prevê o § 3º do art. 292 do RICMS/12.

Assim, mesmo nas aquisições internas, relativamente às mesmas mercadorias recebidas em transferência, de outros estados, é forçoso reconhecer que o creditamento é legítimo, devendo lhe ser exigido o tributo no momento da comercialização dessas mercadorias, quando deve destacar e recolher o ICMS-normal e o ICMS-ST.

Diante do exposto, julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 278904.0001/24-2, lavrado contra **M DIAS BRANCO S.A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS**.

Esta Junta de Julgamento Recorre de Ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Dec. nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de setembro de 2024.

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – PRESIDENTE / RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR