

**PROCESSO** - A. I. Nº 281066.0005/13-0  
**RECORRENTE** - LOJAS AMERICANAS S.A. (LOJA 160)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0010-04/14  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 10/10/2016

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0132-12/16**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Conforme previsto nos acordos interestaduais específicos, que tratam do regime de substituição tributária aplicável às operações interestaduais, cabe ao estabelecimento remetente atacadista, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST. Parte das exigências foi reconhecida e recolhida e parte as razões recursais não elide. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, localizado no Estado de Pernambuco e inscrito como contribuinte substituto no Estado da Bahia, contra a Decisão proferida pela 4ª JJF - através do Acórdão JJF nº 0010-04/14 - que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado em 16/09/2013 para exigir o ICMS no montante de R\$169.001,71, apurado em razão da constatação de onze infrações, sendo objeto deste Recurso apenas às infrações 1, 4, 5 e 6, a seguir transcritas:

INFRAÇÃO 1 – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$25.648,81, prevista no Convênio ICMS 76/94, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia de produtos constantes nas notas fiscais do Anexo 2.1.

INFRAÇÃO 4 – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$3.829,52, prevista no Protocolo ICMS 19/85, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia de produtos constantes nas notas fiscais do Anexo 2.1.

INFRAÇÃO 5 – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$11.958,69, prevista no Protocolo ICMS 50/05, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia de produtos constantes nas notas fiscais do Anexo 2.1.

INFRAÇÃO 6 – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$119.420,25, prevista no Protocolo ICMS 97/10, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia de produtos constantes nas notas fiscais do Anexo 2.1.

Consta às fls. 116 a 120 dos autos, extrato de pagamento dos valores reconhecidos pelo contribuinte, no valor de R\$55.372,16 (nominal de R\$53.529,39), ocorrido através de benefício de lei.

A JJF julgou Procedente o Auto de Infração, após salientar que o contribuinte reconheceu e recolheu os valores exigidos relativos às infrações 2, 3, 7, 8, 9, 10 e 11 do lançamento de ofício. Assim, concluiu que a lide persiste apenas em relação às infrações 1, 4, 5 e 6, uma vez que o sujeito passivo contesta parcialmente tais exações. Porém, aduziu o colegiado que faltam as

provas necessárias para elidir o lançamento, visto que o defensor alega haver mercadorias que estão fora do regime de substituição tributária, mas não aponta nenhum item e também não traz comprovação de que o ICMS ST destas mercadorias teria sido pago. Aduz o colegiado que, da análise dos dados do processo, não constatou a existência de mercadorias que estejam fora dos critérios adotados para autuação.

Destaca o órgão julgador que as autuantes aventurem a possibilidade de que é possível (embora não provado) de que parte dessas mercadorias poderiam ter sido pagas pelas lojas destinatárias. Aduz a JJF que, de fato, a jurisprudência dos tribunais superiores tem apontado no sentido de que a responsabilidade do substituto tributário não pode ser estendida para o contribuinte substituído, a menos que haja cláusula de responsabilidade solidária, a exemplo do STJ, que ao julgar o Recurso Especial nº 1201765/MG descartou a possibilidade da exigência do ICMS do contribuinte substituído, pois entendeu que o fisco estadual deve lançar o ICMS das operações sujeitas à substituição tributária exclusivamente junto ao SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, a menos que a legislação estabeleça regime de solidariedade do contribuinte substituído.

Por fim, a decisão da JJF conclui pela subsistência das infrações contidas no Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida pela 4ª JJF, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário, às fls. 141 a 150 dos autos, onde aduz que se trata de operações de transferência de mercadorias entre o Centro de Distribuição do recorrente, localizado no Estado de Pernambuco (detentor de Inscrição Estadual de Contribuinte Substituto no Estado da Bahia), e lojas situadas no Estado baiano, cujo pagamento do ICMS-ST devido pela remetente se deu pelos seus estabelecimentos baianos, a título de antecipação tributária, do que requer a juntada de documentos comprobatórios do efetivo recolhimento do ICMS-ST exigido que, segundo o recorrente, se dá a partir da correlação entre as notas fiscais indicadas nos documentos de arrecadação e aquelas contidas no levantamento fiscal apresentado pelo Fisco.

A título de exemplo, diz que, no quadro demonstrativo nomeado “*ICMS-ST não retido Janeiro a dezembro-12*”, o Fisco atesta que o recorrente não teria recolhido o ICMS-ST incidente na operação retratada na Nota Fiscal nº. 899003, emitida em favor do contribuinte portador do CNPJ nº 33.014.556/0621-16 (IE nº. 032.138.03) em julho de 2012. No entanto, o valor exigido fora recolhido pelo estabelecimento destinatário, sob a rubrica de “*ICMS Antecipado*” – Código de Receita 1145, conforme DAE à fl. 146 dos autos. Salienta que o mesmo se repete em relação aos documentos fiscais de nº 899.208 e 902.277, em relação a outro estabelecimento (I.E. nº 080.657.481, conforme DAE à fl. 147 dos autos). Assim, concluiu inexistir qualquer prejuízo ao erário baiano.

Assim, em vista da verdade material que rege o processo administrativo tributário, o recorrente requer que os autos sejam remetidos em diligência às autuantes, a fim de se verificar a validade dos recolhimentos realizados ou que seja deferida a realização de prova pericial, de forma a comprovar que o Estado da Bahia, em momento algum, fora lesado no recolhimento do imposto devido. Por fim, requer que as infrações 1, 4, 5 e 6 sejam julgadas improcedentes.

Em seu Parecer, às fls. 158 e 159, de lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, a PGE/PROFIS opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, comungando com a decisão de piso, uma vez que, conforme exposto no *decisum*, o recorrente não carreou aos autos as provas necessárias para comprovar que o imposto reclamado foi efetivamente pago pelos destinatários, sendo, desta forma, impossível a realização de qualquer diligência, conforme suplicado pelo recorrente.

Por decisão desta 2ª CJF, em 29/10/2014, na sessão de julgamento de 10/11/2014, o processo foi convertido em diligência à ASTEC para:

1º) Intimar o contribuinte para comprovar, por documento fiscal objeto das exações fiscais, o valor *efetivamente* pago de ICMS-ST relacionado às operações constantes no demonstrativo fiscal e impugnadas, independente das filiais onde ocorreram os pagamentos;

2º) De posse da documentação, deverá o diligente excluir os valores do ICMS-ST, *efetivamente*, recolhidos a favor do Estado da Bahia, elaborando novos demonstrativos dos valores porventura remanescentes.

Através do Parecer ASTEC nº 14/2016 foi consignado que, analisando os documentos apresentados:

- a) As mercadorias objeto da lide administrativa integram o regime de substituição tributária;
- b) Quando procedida, conforme art. 289, a substituição tributária encerra a fase de tributação, por incluir agregação de ICMS por fase posterior de comercialização;
- c) Embora não tenha feito o recolhimento do ICMS por substituição tributária o Recorrente alega que o imposto devido foi feito pelas suas filiais destinatárias;
- d) As cópias dos documentos apresentadas são relativas a ICMS antecipação parcial (que não encerra a fase de tributação) e não a ICMS por substituição tributária, objeto da exigência fiscal e, ainda assim (exceto com relação às NF's 899003 e 902277 – fls. 146 e 147 -, mas sem identificar o ICMS antecipação parcial a elas relativo), o Recorrente não demonstrou de modo analítico a eventual correlação de ICMS recolhido por antecipação parcial com o ICMS por substituição das NF's constantes da autuação;
- e) Ademais, o Recorrente não comprovou que as mercadorias do regime de substituição tributária autuada entrada nas filiais destinatárias delas saíram com tributação.
- f) Em face dos itens anteriores, o item 2º do pedido de diligência fica prejudicado.

Instado a se manifestar sobre a diligência, o recorrente, às fls. 186 a 191 dos autos, reitera que a discussão remanesce, tão somente, as infrações 1, 4, 5 e 6, as quais, em suma, versam sobre a suposta ausência de retenção e recolhimento do ICMS-ST em operações cujas mercadorias se encontram enquadradas no Convênio ICMS 76/94 e Protocolos ICMS 19/85, 50/05 e 97/10, respectivamente.

Salienta que, em sede de impugnação, buscou demonstrar que: *i)* a natureza das operações que ensejaram a lavratura do Auto de Infração é de “transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (Centro de Distribuição x Lojas) e que, portanto, *ii)* os valores exigidos pelo Fisco foram efetivamente recolhidos pelos estabelecimentos destinatários das mercadorias, a título de antecipação tributária, do que, para comprovar tal fato, acostou aos autos, por amostragem, diversos comprovantes do recolhimento do ICMS antecipação.

Diz que, não obstante, esta Câmara de Julgamento Fiscal entendeu por determinar a remessa dos autos ao autuante para que intimasse o recorrente para “*comprovar, por documento fiscal objeto das exações fiscais, o valor efetivamente pago de ICMS-ST relacionado às operações constantes no demonstrativo fiscal e impugnado, independente das filiais onde ocorreram os pagamentos.*”

Reafirma que os pagamentos foram efetivamente realizados, motivo pelo qual o Auto de Infração deve ser julgado improcedente, conforme comprovação dos recolhimentos, às fls. 188 a 190 dos autos, a partir da correlação entre as Notas Fiscais indicadas nos documentos de arrecadação e àquelas contidas no levantamento fiscal apresentado pelo Fisco, o que, segundo o recorrente, chegará a incontestável conclusão de que o imposto devido foi efetivamente recolhido ao Estado da Bahia, não havendo que se falar nesta exigência.

Destaca que no despacho que determinou a realização da diligência, se ressaltou um dos principais princípios que norteiam o processo administrativo tributário que é o da busca pela “verdade material”, não sendo razoável incumbir ao contribuinte o dever de, nos exígues prazos que dispõem para exercer o seu direito ao contraditório e a ampla defesa, rebater linha a linha, ponto a ponto, dos extensos relatórios fiscais elaborados, sob pena de total violação a todos os principais princípios e garantias constitucionais, tais como: contraditório, ampla defesa e razoabilidade.

Assim, concluiu que, ao aplicar tal premissa, logrou êxito em demonstrar, ao longo do processo administrativo, que jamais deixou de recolher o ICMS devido ao Estado da Bahia, pois, exigir-lhe que, nos curíssimos prazos previstos na norma, comprove o recolhimento do ICMS-ST de todas as operações descritas no levantamento fiscal (cerca de 600 páginas) foge do que se considera como razoável, na medida em que todo o conjunto probatório acostado demonstra, de maneira robusta, que a presunção assumida pelo Fisco restou maculada.

Por fim, requer seja a decisão combatida reformada, acolhendo os argumentos ora apresentados, para que as infrações 1, 4, 5 e 6 sejam julgadas improcedentes, do que, como prova de suas alegações, anexa cópia de DAE às fls. 194 a 443 dos autos.

Por equívoco, ao ser renovada a intimação acerca do Parecer da ASTEC, o recorrente apresenta nova manifestação, às fls. 450 a 456 dos autos, no qual destaca que o entendimento externado pelo diligente revela-se manifestamente equivocado, visto que:

1. A juntada de cópia dos DAE's decorreu do pedido do próprio Fisco, sendo, inaplicável o argumento de que a remessa das cópias prejudicou a análise fiscal.
2. A natureza dos recolhimentos realizados pelos estabelecimentos do recorrente, de acordo com o Fisco, foi o denominado como “Antecipação Parcial”, a partir da análise do código de receita dos DAE's apresentados, qual seja, 1145. Todavia, ao contrário do que entendeu o Fisco, o mencionado código de receita é utilizado para emissão e recolhimento do ICMS – Antecipação Tributária, enquanto o código 2175 refere-se ao pagamento do ICMS – Antecipação Parcial. Consequentemente, não há que se falar na suposta necessidade de comprovação de que as operações de saídas dos estabelecimentos autuados foram tributadas.
3. Apresentou planilha demonstrando, de maneira pormenorizada, a correlação entre a Nota Fiscal autuada e o DAE emitido para pagamento do ICMS devido ao Estado da Bahia, do que cita exemplos, possibilitando ao Fisco identificar que os seus estabelecimentos efetivamente recolheram o ICMS – Antecipação Tributária ao Estado da Bahia.

Assim, ao afirmar que o recorrente não apresentou documentos suficientes para ensejar a possibilidade de análise das operações, o diligente externou que sequer analisou as provas carreadas aos autos, o que denota inequívoca preterição do direito ao contraditório e a ampla defesa, razão de requerer que seja determinada a efetiva análise dos documentos apresentados, a fim de que, ao final, se tenha atestada a flagrante improcedência do saldo residual discutido nos autos.

Uma das autuantes, às fls. 460 e 461 dos autos, registra que, apesar de verificar que a nova manifestação do contribuinte não apresenta nada de novo ou relevante em relação à anterior, mesmo assim apensa as seguintes considerações:

1. Mais uma vez informa que foi efetuado levantamento na documentação apresentada pela defesa, sendo verificado que os documentos apensados no processo não permitem uma apuração dos valores realmente pagos relativos a cada nota fiscal reclamada, visto que, muito das vezes, os valores cobrados divergem por conta das aplicações das MVA, do que exemplifica, sendo impossível determinar o valor retido e pago especificamente em relação à cada nota, já que dentro do valor constante do DAE estão inseridas várias notas fiscais.
2. Salienta a prática reiterada do contribuinte em diversos exercícios, de encontro ao instituto da substituição, bem como dificultando a auditoria das operações realizadas pela empresa, ao praticar retenções diluídas pelas diversas filiais na Bahia, do que alerta que, se considerados os valores pagos pelas filiais, posteriormente, as mesmas poderão solicitar restituição, já que os pagamentos foram feitos indevidamente. Assim, instrui o contribuinte a solicitar restituição dos valores pagos indevidamente. Mantém, na íntegra, o Auto de Infração.

Às fls. 465 e 466 dos autos, a PGE/PROFIS opina pelo Improvimento do apelo voluntário, comungando com a decisão de piso, uma vez que o recorrente não carreou aos autos as provas necessárias para comprovar que o imposto reclamado foi efetivamente pago pelos destinatários, tendo em vista que os DAE trazidos pelo autuado se referem a inúmeras notas fiscais, sendo impossível, conforme exposto na manifestação da autuante, fazer um específico cotejo do que efetivamente foi pago pelos destinatários.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de

1<sup>a</sup> instância pela procedência do Auto de Infração, no que tange às infrações 1, 4, 5 e 6 do lançamento de ofício, as quais versam sobre a ausência de retenção e recolhimento do ICMS-ST em operações cujas mercadorias se encontram enquadradas no Convênio ICMS 76/94 e Protocolos ICMS 19/85, 50/05 e 97/10, respectivamente.

Basicamente, o recorrente alega que o pagamento do ICMS-ST devido pela remetente se deu pelos seus estabelecimentos baianos, a título de antecipação tributária, do que, em vista da verdade material, requer a realização de prova pericial para comprovar a correlação entre as notas fiscais indicadas nos documentos de arrecadação e aquelas contidas no levantamento fiscal.

Em que pese o ânimo deste Colegiado em busca da verdade material, há de se conciliar tal princípio ao da legalidade. Sendo assim, atualmente, vislumbro desnecessária a diligência realizada em razão da atribuição legal da responsabilidade do sujeito passivo por substituição tributária nas operações em análise, pois, conforme previsto nos artigos 6º, 8º, 10 e 11 da Lei nº 7.014/96:

*Art. 6º - São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

[...]

*XV - o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário.* (grifo nosso).

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

[...]

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;*

*Art. 10 - Nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas.*

*Art. 11 - Quando for celebrado entre a Bahia e outras unidades da Federação acordo para cobrança do imposto por substituição tributária nas operações com determinada mercadoria, ficará esta automaticamente enquadrada no regime, na forma prevista em regulamento.*

Já o art. 289 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, prevê que “*Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.*”

Em consequência, o estabelecimento autuado, situado no Estado de Pernambuco, na condição de contribuinte substituto inscrito no cadastro do Estado da Bahia sob nº 50.012.525, é o sujeito passivo do ICMS-ST nas operações com suas filiais situadas na Bahia.

Ademais, a jurisprudência dos tribunais superiores tem apontado no sentido de que a responsabilidade do substituto tributário não pode ser estendida para o contribuinte substituído, a menos que haja cláusula de responsabilidade solidária, a exemplo do STJ, que ao julgar o Recurso Especial nº 1201765/MG descartou a possibilidade da exigência do ICMS do contribuinte substituído, pois entendeu que o fisco estadual deve lançar o ICMS das operações sujeitas à substituição tributária exclusivamente junto ao SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, a menos que a legislação estabeleça regime de solidariedade do contribuinte substituído, o que inexiste neste caso, visto que a responsabilidade solidária do adquirente, conforme prevista no art. 6º, XV, da Lei nº 7.014/96, só ocorre quando o remetente não se tratar de contribuinte com inscrição estadual ativa como substituto tributário na Bahia.

Sendo assim, no tocante à alegação de que inexiste prejuízo ao erário estadual baiano, visto que o ICMS-ST devido pelo recorrente se deu pelos seus estabelecimentos filiais adquirentes situados no Estado da Bahia, à título de antecipação tributária, há de se salientar que o estabelecimento autuado, inscrito como substituto tributário na Bahia, é o sujeito passivo pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário da presente relação jurídica

tributária para atender aos diversos acordos interestaduais que lhe atribuem essa condição, conforme alinha a cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93, observando a condição de varejista dos seus estabelecimentos filiais no Estado da Bahia, nas operações de transferência, em consonância com a cláusula quinta, inciso II do aludido Convênio, não cabendo ao autuado, ao seu talante, modificar a sujeição passiva ao arrepião da lei e submetendo ao ente tributante à obrigação, a qualquer momento dentro do prazo decadencial, da restituição do indébito fiscal ao estabelecimento que efetivou o recolhimento do imposto sem autorização legal, tendo em vista que, neste caso, inexiste a responsabilidade solidária do adquirente, conforme prevista no art. 6º, XV, da Lei nº 7.014/96, por se tratar o remetente de contribuinte com inscrição estadual ativa como substituto tributário no Estado da Bahia.

Ademais, não restou comprovada a alegação recursal de que *não houve prejuízo ao Estado da Bahia, já que o pagamento do ICMS-ST devido pela remetente se deu pelos seus estabelecimentos baianos*, cujo ônus para comprovar a correlação entre as notas fiscais indicadas nos documentos de arrecadação e aquelas contidas no levantamento fiscal é do recorrente, que alega tal fato modificativo.

Contudo, caso documentalmente comprovada a alegação recursal, deverá o sujeito passivo proceder nos termos previstos na Orientação Técnica DARC 1003, considerando a ocorrência de erros no preenchimento dos documentos de arrecadação por parte do contribuinte e a necessidade de alteração nos dados existentes no Sistema de Arrecadação da SEFAZ, protocolando na repartição fazendária “Ficha de Alteração de Dados no Sistema de Arrecadação” (FAP-DAT-1053), contendo informações básicas necessárias à intervenção, de acordo com a natureza dos erros cometidos (5.b.2 da OTE).

Assim, só após sanados os equívocos existentes e retificados os recolhimentos efetuados pelos destinatários para o nome do remetente, ora autuado, conforme orientação técnica acima, deverá o sujeito passivo, nos termos do art. 113, § 5º, inciso I, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, provocar a PGE/PROFIS para, dentro da sua competência, proceder ao controle da legalidade e, uma vez constatada a existência de vício insanável ou ilegalidade flagrante no lançamento do crédito tributário, representar ao Conselho de Fazenda Estadual para análise das novas provas documentais.

Assim, diante de tais considerações, subsistem as infrações 1, 4, 5 e 6 do lançamento de ofício.

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281066.0005/13-0**, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S.A. (LOJA 160)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$169.001,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 3 de outubro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO – PRESIDENTE/RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS