

**A. I. N°** - 297856.0006/17-3  
**AUTUADO** - LOJAS AMERICANAS S.A.  
**AUTUANTES** - VLADIMIR MIRANDA MORGADO e JOÃO MARLITO MAGALHÃES DANTAS  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 14.11.2018

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0149-05/18**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES SUBSEQUENTES. VENDAS REALIZADAS PARA CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NO ESTADO DA BAHIA. MERCADORIA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS. Convênio 76/94 (operações com produtos farmacêuticos). Consoante a cláusula primeira, fica atribuída ao estabelecimento importador ou industrial fabricante, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS. Infração improcedente. Negado o pedido de diligência/perícia fiscal. Auto de Infração **IMPRODECENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 12/06/2017, exige ICMS no valor de R\$120.002,68, em razão do cometimento da seguinte irregularidade:

*1 – Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Exercício de 2015, meses de janeiro a dezembro.*

Conforme demonstrado resumidamente no QUADRO RESUMO – DEMONSTRATIVO DE DÉBITO, Convênio ICMS 76/94 e suas alterações, referente ao exercício de 2015 (pág. 07) e demonstração analítica no relatório Demonstrativos de Apuração do ICMS ST Não Retido, relativo ao exercício de 2015.

O autuado ingressa com defesa, fls. 33 a 44, e em preliminar aduz que a impugnação é tempestiva. Pontua que pela análise do relato fiscal, constata-se que o lançamento ora combatido se fundamenta na alegação de que a impugnante, na qualidade de substituta tributária, quando da transferência de mercadorias de seu Centro de Distribuição localizado no Estado de Pernambuco para as lojas situadas na Bahia, teria deixado de recolher o ICMS-ST, referente às mercadorias elencadas no Convênio ICMS 76/94. Entendeu a fiscalização que houve infração ao art. 10 da Lei 7.014/96, c/c cláusulas 1ª, 2ª, 3ª e 5ª do Convênio ICMS nº 76/94.

Contudo, afirma que demonstrará que o crédito tributário constituído em apreço não merece prosperar, eis que a impugnante não possui qualquer responsabilidade tributária de recolhimento do ICMS-ST, devido ao Estado da Bahia, vez que há total ausência de previsão no Convênio ICMS 76/94 e também diversas mercadorias sequer estão submetidas ao Convênio ICMS 76/94 e, portanto, sujeitas a débito e crédito.

Expõe que o Convênio ICMS 76/94 atribui apenas ao estabelecimento importador ou industrial fabricante, a qualidade de sujeito passivo por substituição, para fins de retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações interestaduais com produtos farmacêuticos, e nessa afirmação transcreve a Cláusula Primeira do referido Convênio.

Logo não pode a fiscalização atribuir à impugnante, centro de distribuição, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-ST, quando a própria legislação instituidora da substituição tributária não determina.

Até mesmo porque quando o legislador quer, de forma clara e objetiva prevê a responsabilidade passiva por substituição de todos os contribuintes da cadeia, sem distinção, pelo que cita o Protocolo ICM 18/85 e Protocolo ICM 68/85.

Conclui que a exigência do ICMS-ST, em face da impugnante configura-se um **verdadeiro erro in procedendo**, tendo em vista a completa ausência de previsão no Convênio ICMS 76/94, acerca da obrigatoriedade do novo recolhimento de ICMS-ST ao Estado de destino pelo estabelecimento autuado.

Nomeia mercadorias que foram objeto da autuação mas que não constam na relação de produtos trazidos pelo Convênio ICMS nº 76/94. São elas: 1 - “JG PBANHEIRO SPLASH PRETO C 39249000” (Doc. 03). Na verdade trata-se de um Kit de porta sabonete e escova. 2 - “BALAIO LIMPEZA OVAL CRISTAL – NCM 39249000 – (doc. 04). Trata-se de recipiente destinado a armazenar, transportar produtos de limpeza. 3 - “MINI VARAL REDONDO C16 – NCMS 39249000 – (DOC 05).

Sustenta que essas mercadorias foram objeto de débito integral na saída, e que além dessas identificou outros produtos que não encontram qualquer previsão no Convênio ICMS n. 76/94, os quais devem ser excluídos do presente levantamento fiscal.

Solicita que todas as intimações sejam feitas ao representante legal da impugnante, Dr. Gilberto Raimundo Badaró de Almeida Souza, OAB/BA 22.772, com escritório profissional estabelecido na Rua Frederico Simões, 153, Ed. Empresarial Orlando Gomes, salas 513/514, Salvador/Bahia, CEP 41.820.774.

Pede a improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes prestam a informação fiscal, fls. 63 a 66, demonstrativo de débito, fls. 67/68 e planilhas de fls. 69/76, e reconhece que os produtos apontados especificamente na defesa, a despeito de terem NCM prevista no citado acordo interestadual, de fato a sua descrição não consta no seu texto, o que desautoriza aplicar o regime jurídico da substituição para a frente. Refizeram os levantamentos fiscais e retiraram da cobrança as mercadorias mencionadas pela empresa, como também quaisquer outras que se encontravam na mesma situação. Do recálculo o valor do ICMS passou a ser de R\$92.846,45, conforme atestam os relatórios em mídia eletrônica e o novo demonstrativo de débito, apensado em meio físico e ora disponibilizado para o contribuinte.

Quanto à alegação de que o Convênio ICMS não contempla “Centros de Distribuição”, no rol passivo da substituição tributária, o lançamento há de ser mantido na íntegra, pois efetivamente, todos os Convênios e Protocolos do tributo estadual são regidos por um diploma de normas gerais, de conhecimento de todos os operadores do direito que atuam na área da substituição tributária para a frente, qual seja o Convênio ICMS 81/93.

Este Convênio disciplina o regramento genérico acerca deste regime jurídico, debaixo do qual residem todos os demais acordos interestaduais.

É o que dispõe a cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93:

*“Cláusula Segunda - Nas operações interestaduais realizadas por contribuintes com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.”*

Logo, configura norma geral de substituição tributária a de qualquer que seja o contribuinte, caso seja feita uma operação interestadual, a retenção deverá ser feita, mesmo que o ICMS já tenha sido retido precedentemente.

Ademais, a cláusula segunda transcrita só faz prestigiar a lógica da substituição tributária para a frente. Como esta antecipa a tributação de operações que estavam por acontecer em território baiano, praticadas por agentes econômicos postados à frente da cadeia produtiva, o ICMS –ST teria que ser retido e recolhido em favor do Estado da Bahia, independentemente de ser o remetente do outro Estado, indústria, empresa de importação ou distribuidor.

Outrossim, os Protocolos de ICMS 16 e 18, remontam ao ano de 1985, época anterior à edição do Convênio ICMS 81/93, publicado oito anos depois, que veio regular disposições que devem ser aplicadas a todo acordo interestadual do ICMS, inclusive o Convênio 76/94.

Opinam pela procedência da autuação.

O autuado manifesta-se fls. 82 a 89 e apresenta uma síntese dos fatos que culminaram na apreciação por parte dos autuantes. Rebate que há impossibilidade de aplicação das normas gerais previstas no Convênio 81/93, ao caso específico. Esclarece que o Protocolo nº 76/94 que trata de uma regra específica e posterior à regra geral confere a responsabilidade pelo recolhimento do imposto somente ao fabricante ou importador. Destaca que a própria lei de introdução às Normas do Direito Brasileiro, Decreto-Lei nº 4.657/42, no seu art. 2º § 1º dispõe: “A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule”.

Portanto o Protocolo nº 76 claramente especificou os contribuintes que estariam obrigados ao recolhimento da ST, razão pela qual a impugnante não podia figurar no pólo passivo da presente autuação.

Sustenta que o ICMS-ST exigido já fora recolhido pelas lojas destinatárias da impugnante, vez que o ICMS-ST exigido é proveniente de operação de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, com mercadorias destinadas à comercialização.

No caso em epigrafe trata-se de operação de transferência entre o Centro de Distribuição da impugnante, localizado no Estado de Pernambuco (detentor da inscrição Estadual de contribuinte substituto no Estado da Bahia), e lojas situadas no Estado baiano.

Requer a análise dos documentos que anexa, comprobatórios do efetivo recolhimento do ICMS-ST exigido.

Relata que na Nota Fiscal nº 2732788, emitida em favor do contribuinte portador do CNPJ Nº 33.014.556/0882-63, em 02 de janeiro de 2015, o montante exigido fora recolhido, sob a rubrica de “ICMS Antecipado” – Código de Receita 1145, através do documento de arrecadação nº 150062746, no valor de R\$ 22.579,65, portanto não resta dúvida que o erário baiano não sofreu prejuízo. Pede seja julgada improcedente a infração em sua totalidade.

Requer a realização de nova diligência ou perícia e apresenta quesitos:

1 – Queira o Sr. Perito informar se é possível assegurar que o recolhimento do ICMS-ST exigido no lançamento fora devidamente realizado pelos estabelecimentos destinatários das mercadorias das Lojas Americanas S/A.

2 – Queira o Sr. Perito informar se o Estado da Bahia sofreu algum tipo de prejuízo no que concerne ao recolhimento do ICMS devido na operação.

Nova informação fiscal é prestada, fls. 93 a 100, na qual afirmam os autuantes, que os pontos abordados na nova defesa nada trazem para demovê-los da procedência parcial do Auto de Infração. No tocante aos argumentos inéditos agora explanados, uma pretensa e ilegal compensação, há quem entenda estarem eles obstados pelos efeitos da preclusão, visto que o momento para o contribuinte oferecer sua contestação ao lançamento já se ultimou. Na nova tese de defesa apresentada, afirma o contribuinte que sua filial baiana pagou por antecipação o imposto devido pelo estabelecimento autuado, aspecto que claramente induz a compensação tributária, prevista no art. 170 do CTN. Contudo, alerta que cada estabelecimento da empresa é autônomo, ou seja, uma unidade econômica distinta. Lembram a dicção do art. 11, § 3º, II, da LC 87/96, logo cada estabelecimento sendo unidade autônoma, viola frontalmente a lei se admitir a compensação de um valor recolhido por uma filial para aproveitar no *quantum* devido por outra, ainda mais se inexistir na lei previsão de procedimento compensatório.

Salienta que não há “*bis in idem*”, fenômeno que se verifica quando algo é exigido outra vez da mesma pessoa, quando esta já satisfaz sua obrigação anteriormente.

Em verdade o substituto tributário é o estabelecimento autuado, conforme a lei, e a responsabilidade do substituído só nasce quando se tornar impossível a satisfação da dívida por parte do substituto, a chamada responsabilidade supletiva.

Discorrem sobre a compensação tributária, que não pode ser operada por iniciativa da autoridade administrativa, matéria de reserva legal, a teor do art. 170 do CTN, o qual transcrevem.

Caso as importâncias tenham sido recolhidas indevidamente, não há que se falar em compensação, mas em direito à restituição, e nesse sentido trazem o posicionamento da doutrina.

Opinam pela procedência em parte do Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente, nego o pedido de diligência fiscal, ou de perícia fiscal, haja vista que os elementos constantes do processo administrativo fiscal são suficientes para a formação de meu juízo de valor acerca da lide, como dispõe o art. 147, I, “a”, II do RPAF/99, Decreto nº 7.629/99.

No mérito, trata-se de Auto de Infração no qual está sendo exigido ICMS relativo à falta de retenção e conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Tratam-se de produtos submetidos ao Convênio ICMS 76/94, (operações com produtos farmacêuticos). O cerne da questão consiste na definição sobre se o autuado é sujeito passivo por substituição tributária, responsável pela retenção e recolhimento do imposto exigido, nos termos do aludido Convênio, Cláusula oitava do Convênio 81/93, art. 289, combinado com item 32, do Anexo I do RICMS BA-12.

Por outro lado, os autuantes reconheceram na informação fiscal que alguns produtos não estão identificados na substituição tributária, e os retiraram do levantamento, o que resultou em exigência a menor do valor do ICMS-ST exigido.

Inobstante esta retificação promovida no levantamento inicial, do que resultou o ICMS a ser exigido no valor de R\$92.846,45, consoante demonstrativo de débito de fl. 67, e planilhas de fls. 69 a 76, o sujeito passivo, ao tomar conhecimento da informação fiscal, traz novos argumentos no sentido de que o ICMS – ST teria sido recolhido pelos destinatários. Explica que o ICMS-ST exigido é proveniente de operação de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, com mercadorias destinadas à comercialização, ou seja, transferências entre o Centro de Distribuição, localizado no Estado de Pernambuco (detentor de inscrição estadual de Contribuinte Substituto no Estado da Bahia), e lojas situadas no Estado baiano.

O Convênio ICMS nº 76/94, atribui a qualidade de sujeito passivo por substituição, para fins de retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações interestaduais com produtos farmacêuticos, apenas ao estabelecimento importador ou ao industrial fabricante.

O Parágrafo único, cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, indica que o sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria.

A retenção e o recolhimento do imposto deverão ser feitos pelo sujeito passivo por substituição, de acordo com as disposições estabelecidas no supramencionado Convênio, com observância das normas estabelecidas pela legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria, conforme a Cláusula oitava do Convênio ICMS 81/93, ao estabelecer que o sujeito passivo por substituição deve observar as normas da legislação da Unidade da Federação de destino da mercadoria. Ou seja, o contribuinte substituto observará as regras estabelecidas conjuntamente no Convênio 76/94 e no RICMS-BA.

Dessa forma, conforme previsão contida no Decreto 13.780/12 (RICMS-BA/12), art. 289, ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste Regulamento. O item 32 do aludido anexo, descreve

*“Produtos farmacêuticos e medicamentos, exceto para uso veterinário nas operações com medicamentos a MVA só será utilizada quando não houver preço único ou máximo de venda fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importado”, previsto, entre outros Acordos Interestaduais, no Convênio ICMS 76/94.*

Portanto, os produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário, estão sujeitos ao regime de substituição tributária, nos termos do Convênio ICMS 76/94, do qual a Bahia é signatária e cuja cláusula primeira atribui ao estabelecimento importador ou ao industrial fabricante, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes ou às entradas para uso ou consumo do destinatário.

Ademais é vedado ao estabelecimento importador ou industrial fabricante promover saídas dos produtos para destinatário revendedor sem a correspondente retenção do imposto.

Ressalte-se que o § 3º, da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 76/94, estabelece que “O estabelecimento varejista que receber os produtos indicados nesta cláusula, por qualquer motivo, sem a retenção prevista no caput, fica obrigado a efetuar o recolhimento do imposto incidente sobre sua própria operação no prazo estabelecido pela legislação estadual.” Este não é o caso da presente autuação.

Portanto, o sujeito passivo da relação jurídica tributária em debate, responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, é o importador ou o industrial fabricante, na qualidade de substituto tributário, sendo-lhe atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário. Nessa quadra, fundamental em tal questão para que a obrigação tributária esteja cumprida, é que o recolhimento do ICMS-ST seja efetuado corretamente em favor do Estado destinatário.

Portanto, não procede a autuação, na medida em que a responsabilidade pela retenção do ICMS e conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição relativo às operações, cabe ao importador ou industrial fabricante.

Destaco que o patrono da sociedade empresária, requereu que as intimações sejam remetidas ao seu endereço, exclusivamente em seu nome, como segue: Dr. GILBERTO BADARÓ DE ALMEIDA SOUZA, OAB/BA 22.772, com escritório profissional estabelecido na Rua Frederico Simões, 153, Sala Empresarial Orlando Gomes, salas 513/514, Salvador/Bahia, CEP 41.820.774, ao tempo em que ressalto nada obstar que seu pleito seja atendido, e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda envie as intimações e demais comunicações para o endereço requerido. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade da intimação, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista no art. 108 do RPAF-BA/99, e em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional - CTN, art. 127, orientando, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **297856.0006/17-3**, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S.A.**

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

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de agosto de 2018.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – RELATORA

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA - JULGADOR