

A. I. N° - 207104.0012/20-4  
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO ME  
AUTUANTE - LUIZ GONZAGA ALVES DE SOUZA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/07/2021

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0109-02/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO. A data do fato gerador é a da saída de mercadoria do estabelecimento substituto. Sem contestar valores retidos, o Impugnante alega que a exação decorre de escrituração e recolhimentos efetuados com base em datas de entradas dos estabelecimentos destinatários e falta de dedução de saldo credor apurado no final do período autuado e decorrente de recolhimentos a mais que o retido. Impossibilidade de dedução em face de o saldo credor decorrer de períodos posteriores aos das ocorrências dos fatos geradores da autuação. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Lavrado em 16/12/2020, o presente Auto de Infração exige ICMS no valor histórico de R\$96.237,57, em razão da seguinte irregularidade:

**08.35.01.** Deixou de proceder o recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Valor: R\$96.237,57. Período: Abril, Maio e Dezembro 2017, Janeiro 2018. Enquadramento legal: Art. 10, da Lei 7.014/96 C/C art. 295 do RICMS-BA/2012. Multa: 100%, conforme previsto na alínea “a” do inciso V do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Consta da descrição: Apurado conforme o demonstrativo “ICMS RETIDO X VALORES PAGO = DIFERENÇAS A RECOLHER”, através do qual se faz um confronto periódico entre os valores retidos (conforme notas fiscais de transferência) e respectivos pagamentos mensais. Em anexo, também, relatórios contendo o detalhamento de todas as notas fiscais emitidas no período com retenção do ICMS.

O sujeito passivo impugna o lançamento às fls. 258-264 dos autos. Após descrever os fatos, no ponto “III. DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM RAZÃO DO PAGAMENTO”, destaca ter havido pagamento integral do ICMS retido em relação às notas fiscais indicadas no demonstrativo da autuação e que o motivo das diferenças é que as notas fiscais emitidas no final do mês são escrituradas no mês seguinte porque a operação só se concretiza no momento em que a mercadoria é entregue no seu destino final, ou seja, a nota não é escriturada no momento da sua emissão, mas no momento em que a operação é concretizada.

Exemplifica com uma mercadoria que sai de São Paulo em 27/01 e chega na Bahia em 02/02, caso em que a nota fiscal será escriturada tanto na saída do CD quanto na entrada da loja em 02/02, sendo objeto de pagamento do ICMS no mês 02. Nesse sentido, os DAE's de pagamento (Doc. 3) nas competências autuadas contemplam pagamentos das notas escrituradas naquele mês e não apenas notas emitidas naquele mês.

Diz que a metodologia adotada pelo fisco não considerou parte das notas fiscais emitidas no fim do mês escrituradas no mês subsequente e que são objeto de pagamento do DAE do mês

subsequente, conforme demonstrativo plotado.

Exemplificando, com o demonstrativo Doc. 04, trata o valor retido em abril/17 (R\$76.269,32) integralmente recolhido, sendo R\$27.021,83 escriturado e pago via DAE de abril e R\$49.199,40 escriturado e pago via DAE de maio/17.

Diz que de igual modo ocorreu em maio no imposto de R\$380.440,22 integralmente pago, sendo R\$310.046,28 escriturado e pago no próprio mês e R\$70.393,94 escriturado e pago em junho, conforme demonstrativo Doc. 05.

Segundo, diz o mesmo repetir em dezembro/17 que teve R\$393.109,44, sendo R\$263.591,37 escriturado e pago no próprio mês e R\$129.518,07, em janeiro/18 (Doc. 06).

Por fim, diz que em janeiro/18 o valor retido foi R\$ 413.098,24 integralmente recolhido, sendo R\$237.320,59 no próprio mês e R\$155.777,65 em fevereiro/18.

Ressalta que os valores pagos em cada mês é informação incontrovertida, pois o demonstrativo do fisco indica os valores recolhidos em cada um dos períodos fiscalizados e o ponto de divergência é a composição dos valores que foram pagos, não tendo o fisco, por mero erro de fato, se atentado que parte das notas fiscais emitidas tiveram o ICMS retido recolhido no mês subsequente, de modo que não há falar em falta de recolhimento de ICMS retido no período autuado, posto que as divergências apontadas foram recolhidas no mês subsequente, considerando o momento da escrituração fiscal. Portanto, alega, a autuação não merece prosperar e o AI deve ser considerado improcedente.

No item “IV. DO CRÉDITO ACUMULADO QUE DEVE SER CONSIDERADO PELA METODOLOGIA DA FISCALIZAÇÃO”, destaca que, em observância ao princípio da eventualidade, caso se entenda que a metodologia do fisco esteja correta, ainda assim, o valor do ICMS cobrado não merece prosperar porque, conforme a planilha da autuação, o trabalho elaborado considerou em todo o período fiscalizado o abatimento dos créditos acumulados indicado na coluna “SALDO ACUMULADO (crédito/débito)”.

Diz que tal abatimento foi realizado em todos os meses, menos no último, de modo que se identifica um saldo acumulado de R\$73.306,53 que não foi utilizado para deduzir o saldo devedor no período fiscalizado, ao contrário do que fez o Autuante nos demais períodos fiscalizados, conforme demonstrativo que plota.

Assim, fala que em todo período fiscalizado a metodologia adotada pelo fisco considerou os valores indicados na coluna “SALDO ACUMULADO”, mas abandonou a premissa no final do período, apurando apenas a soma da coluna “VALORES A RECOLHER”, sem abater o saldo credor final da coluna “SALDO ACUMULADO”, o que entende não se justificar. Portanto, entende que na pior das hipóteses, adotando a própria metodologia do fisco, o valor a ser cobrado deveria ser R\$22.931,04 e não R\$96.237,57, isso, após abater R\$73.306,53.

Sendo assim, alega que também neste ponto a autuação não merece prosperar, devendo ser abatido do valor considerado devido o saldo credor acumulado no período de acordo com o próprio método adotado pelo fisco.

Quanto à multa, subsidiando-se em excertos de doutrina e decisões judiciais, argumenta sobre sua não razoabilidade e a entende com caráter confiscatório por contrariar os artigos 5º, 145 e seguintes, bem como o art. 150, IV, da CF/88.

Concluindo, requer seja conhecida e provida a Impugnação para julgar pela improcedência do lançamento fiscal.

A Autoridade Fiscal autuante presta informação às fls. 281-282-verso. Diz que o estabelecimento autuado opera como Centro de Distribuição da CBD, transferindo mercadorias para filiais adotando particular procedimento para definir o montante do ICMS ST a recolher em cada período de apuração, em desconformidade com a legislação para tanto, resultando, assim, em pagamentos a mais ou a menos que os valores efetivamente retidos em cada período. Ou seja, conforme se observa no demonstrativo suporte que reproduz, considerando as operações

ocorridas em cada mês, os valores mensais não correspondem aos relativos ao ICMS ST retido e que deveria ser repassado ao erário baiano até o dia 9 do mês subsequente.

Note-se, por exemplo, que em janeiro/2017 reteve R\$49.371,96 e pagou R\$55.045,30, no caso, R\$5.673,34 a mais, valor compensado nos períodos subsequentes para efeito desta autuação. Contudo, em abril/2017, reteve R\$76.269,32 (fl. 29-verso) e recolheu R\$29.862,47, no caso, R\$46.606,85 a menos, quantia esta reduzida para R\$34.224,15 (autuado do mês), considerando o valor recolhido a mais dos períodos anteriores (R\$12.161,70). Informa que tais distorções se repetiram entre janeiro 2017 a dezembro 2018, no montante reclamado no AI.

Fala que discordando da exação, o Impugnante alega nada dever porque todo o ICMS ST retido teria sido pago, mesmo considerando as particularidades dos recolhimentos.

De logo, diz não haver questionamentos quanto aos totais do ICMS retido nos períodos objeto da exação e indicados no demonstrativo suporte de fl. 06. Diz que o Impugnante somente aponta que as notas fiscais emitidas nos últimos dias de cada mês, para efeito de recolhimento do ICMS ST, são consideradas como débitos do mês subsequente, tendo em conta a data da chegada da mercadoria na Bahia, resultando, daí, as diferenças entre os débitos declarados em GIA-ST (anexas) e valores efetivamente devidos (todas notas fiscais com ICMS retido relacionadas nos arquivos digitais).

Entretanto, diz, a obrigação de recolher o ICMS ST surge na data da retenção do imposto, pela emissão da respectiva nota fiscal e saídas das mercadorias que alberga, de modo que o contribuinte não pode adotar critérios outros/próprios para definir o valor a repassar ao sujeito ativo do crédito tributário.

Aduz que prevalecendo o confronto mensal exposto no demonstrativo de fls. 06, cabe lhe ser reconhecido a compensação do débito de R\$96.237,57, com o crédito acumulado ao final de 2018, qual seja R\$73.306,53, hipótese em que a autuação deveria ser R\$22.381,04.

Contudo, diz que também neste particular o Impugnante não tem razão, pois, como visto, tal procedimento afeta o recolhimento do ICMS efetivamente devido em cada período de apuração, de modo que a compensação querida pelo impugnante depende de procedimento específico a ser encaminhado pela interessada com tal finalidade, conforme previsto no RPAF, e depois de feita as correções da sua base de dados e identificado corretamente os débitos mensais do imposto de janeiro 2019 em diante.

Assim, mediante uma análise completa do movimento de mercadorias ocorrida no período posterior ao que foi examinado no procedimento fiscal em apreço, é que será possível concluir pela prevalência atual do crédito encontrado ao final de 2018.

Portanto, conclui que o Impugnante não apresentou fato ou justificativa capaz de afetar a exigência do valor autuado, de modo que o AI deve ser julgado procedente.

Presente na assentada de julgamento o representante legal do sujeito passivo, Dr. Gervásio Liberal, OAB/BA 25.476 ressaltou que as informações fiscais acerca da escrituração fiscal e pagamento do ICMS ST em períodos posteriores ao da emissão, de certo modo, confirma a certeza dos pagamentos, mas superado este ponto, repisa o argumento a respeito da não consideração do saldo credor acumulado ao final do período fiscalizado neste AI.

É o relatório.

## VOTO

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme recibos e documentos de fls. 214-218, bem como do que se depreende da manifestação defensiva, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis ao esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao

contribuinte; b) na sua lavratura foi cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46 do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está clara e exaustivamente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 02-212-verso, e mídia CD de fl. 213); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Com suporte no demonstrativo sintético de fl. 06 em que se vê confrontado o ICMS ST retido x ICMS ST recolhido no período autuado e relativo às operações detalhadamente relacionadas e amplamente identificadas com nº, data de emissão, CFOP, Valor NF, ICMS NF, item, Código, descrição da mercadoria, NCM, QTD, Vlr Merc, Alíq interest., Vlr ICMS cred., ICMS ST, em um demonstrativo suporte impresso de fls. 07-212, compreendendo o período janeiro 2016 a dezembro 2018, a acusação fiscal é de falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes situados na Bahia.

Sem questionamento preliminar, tampouco quanto aos valores de ICMS ST apurados retidos e expostos no demonstrativo suporte de fl. 06, o sujeito passivo impugnou o lançamento fiscal alegando: **a)** Ter pago todo o ICMS retido em relação às notas fiscais indicadas no demonstrativo da autuação e que o motivo das diferenças é que as notas fiscais emitidas no final do mês são escrituradas no mês seguinte por entender que a operação só se concretiza no momento em que a mercadoria é entregue no seu destino final, ou seja, a nota não é escriturada no momento da sua emissão, mas no momento em que a operação é concretizada; **b)** Exemplifica com os valores retidos em: **b.1)** abril/17 (R\$76.269,32), que diz integralmente recolhido, sendo R\$27.021,83 escriturado e pago via DAE de abril e R\$49.199,40 escriturado e pago via DAE de maio/17; **b.2)** maio (R\$380.440,22) que diz integralmente pago, sendo R\$310.046,28 escriturado e pago no próprio mês e R\$ 70.393,94 escriturado e pago em junho (Doc. 05 - fls. 221-228); **b.3)** dezembro/17 que teve retido R\$393.109,44 sendo R\$ 263.591,37 escriturado e pago no próprio mês e R\$129.518,07, em janeiro/18 (Doc. 06 – fls. 229-235); **b.4)** janeiro/18 que teve retido foi R\$413.098,24, integralmente recolhido, sendo R\$237.320,59 no próprio mês e R\$155.777,65 em fevereiro/18 (Doc. 07 - fls. 245-257-verso); **c)** que ao contrário do que fez para os períodos anteriores autuados, do valor autuado (R\$96.237,57) não abateu R\$73.306,53 identificado na planilha suporte de fl. 06, como saldo de crédito acumulado por recolhimentos a mais que os retidos no período fevereiro a dezembro 18, de modo que o valor a ser cobrado deveria ser R\$22.931,04 e não R\$96.237,57; **d)** o caráter confiscatório, pede o cancelamento da multa proposta.

Por sua vez, contrastando a Impugnação, a Autoridade Fiscal autuante informa que: **a)** O contribuinte autuado adota particular procedimento para definir o montante do ICMS ST a recolher em cada período de apuração em desconformidade com a legislação para tanto, resultando, assim, em pagamentos a mais ou a menos que os valores efetivamente retidos em cada período; **b)** Conforme demonstrativo suporte (fl. 06), considerando as operações ocorridas em cada mês, os valores mensais não correspondem aos relativos ao ICMS ST retido e que deveria ser repassado ao erário baiano até o dia 9 do mês subsequente; **c)** Exemplos: **c.1)** exação com a ocorrência janeiro/2017, cujo ICMS ST retido foi R\$49.371,96, mas recolhido R\$55.045,30, no caso, R\$5.673,34 a mais, valor compensado nos períodos subsequentes para efeito desta autuação; **c.2)** abril/2017, retido R\$76.269,32 (fl. 29-verso), mas recolhido R\$29.862,47, no caso, R\$46.606,85 a menos, quantia esta reduzida para R\$ 34.224,15 (autuado do mês), considerando o valor recolhido a mais dos períodos anteriores (R\$12.182,70), sendo que tais distorções se repetiram entre janeiro 2017 a dezembro 2018, no montante reclamado no AI; **d)** discorda da compensação do saldo credor acumulado apurado em dezembro 2018 (R\$73.306,53) para abater no valor aqui exigido, pois tal procedimento afeta o recolhimento do ICMS efetivamente devido em cada período de apuração, de modo que a compensação querida pelo impugnante depende de procedimento específico a ser encaminhado pela interessada com tal finalidade, conforme previsto no RPAF, e depois de feita as correções da sua base de dados e identificado corretamente os débitos mensais do imposto de

janeiro 2019 em diante.

Pois bem. De logo, observo tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Compulsando os autos e ponderando as razões de acusação e defesa, hei de fazer algumas observações factuais relacionadas à Impugnação.

A primeira é que ainda que não questione os valores de ICMS ST retidos e indicados nas notas fiscais objeto da autuação e contidos no demonstrativo suporte que confronta tais valores com os efetivamente recolhidos, para os períodos dezembro 2017 e janeiro 2018, há pequenas diferenças entre os valores apurados pelo fisco (R\$393.204,76 e R\$413.273,78) e os apontados pelo Impugnante (R\$393.109,44 e R\$413.098,24).

A segunda é que, desacreditando a alegação defensiva e confirmando os valores considerados pelo fisco como de efetivo recolhimento de ICMS ST para os períodos abril e maio 2017 e janeiro 2018 estão os valores constantes dos DAE's, cujas cópias constam nas fls. 236-verso, 238 e 240 (R\$29.862,47, R\$359.228,98 e R\$386.838,66, respectivamente, contra os recolhimentos para os respectivos meses, indicados pelo Impugnante: R\$27.021,83, R\$380.440,22 e R\$386.838,66).

Feito o introito e constatada a convergência de que em dezembro 2018 apurou-se um saldo credor de R\$73.306,53 a favor do contribuinte autuado em face de pagamento a mais, observo que o deslinde da lide administrativa decorre de a qual parte cabe razão sobre dois cruciais pontos: **a)** data de ocorrência dos fatos geradores em discussão neste caso; **b)** possibilidade/pertinência de compensar/considerar/abater o valor do saldo credor acumulado no lançamento tributário carreado nos autos.

Assim, sem delongas vamos aos pontos.

Já decidindo sobre o ponto “a” retro indicado, faço notar que o argumento subsidiário de eventual acerto da metodologia adotada pela fiscalização, de certo modo e como diferente não pode ser, confirma que os fatos geradores do ICMS ST objeto da exação têm por momento de ocorrência a saída de mercadoria como aponta a Autoridade Fiscal autuante (Lei 7014/96: Art. 4º, I) e não o de entrada no estabelecimento filial destinatário, indevidamente considerado pelo contribuinte autuado.

Sobre o ponto “b” (dedução do valor do saldo credor de R\$73.306,53), constato a impertinência do pleito do Impugnante pelas seguintes razões:

A uma, porque a exação se refere a abril, maio e dezembro 2017 e janeiro 2018, períodos anteriores aos dos que construíram o saldo credor de ICMS ST por pagamento a mais que o retido (fevereiro a dezembro 2018).

A duas, porque sendo decorrente de apuração que, como já visto, ainda que se retenha de modo acertado o ICMS ST nos documentos fiscais identificados no demonstrativo analítico correspondente aos períodos fevereiro a dezembro 2018, por tratar de escrituração fiscal, a apropriação do crédito deve se processar mediante regular retificação da Escrituração Fiscal Digital – EFD, ajustando os registros das notas fiscais com os momentos de saídas das mercadorias do estabelecimento autuado para todos os períodos posteriores a janeiro 2018, ajuste este a ser feito obedecendo as regras estabelecidas na legislação da espécie, qual sejam, Ajuste SINIEF 02/09 e RICMS- BA/2012:

#### **Ajuste SINIEF 02/09**

**Cláusula décima terceira O contribuinte poderá retificar a EFD:**

I - até o prazo de que trata a cláusula décima segunda, **independentemente de autorização da administração tributária;**

II - até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, **independentemente de autorização da administração tributária, com observância do disposto nos §§ 6º e 7º;**

III - após o prazo de que trata o inciso II desta cláusula, **mediante autorização da Secretaria de Fazenda, Receita, Finanças ou Tributação do seu domicílio fiscal quando se tratar de ICMS**, ou pela RFB quando se tratar de IPI, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de saneá-la por meio de lançamentos corretivos.

§ 1º A retificação de que trata esta cláusula será efetuada mediante envio de outro arquivo para substituição integral do **arquivo digital da EFD regularmente recebido pela administração tributária**.

§ 2º A geração e envio do arquivo digital para retificação da EFD deverá observar o disposto nas cláusulas oitava a décima primeira deste ajuste, com indicação da finalidade do arquivo.

§ 3º Não será permitido o envio de arquivo digital complementar.

§ 4º O disposto nos incisos II e III desta cláusula não se aplica quando a apresentação do arquivo de retificação for decorrente de notificação do fisco.

§ 5º A autorização para a retificação da EFD não implicará o reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, nem a homologação da apuração do imposto efetuada pelo contribuinte.

§ 6º O disposto no inciso II do *caput* não caracteriza dilação do prazo de entrega de que trata a cláusula décima segunda.

§ 7º Não produzirá efeitos a retificação de EFD:

I - de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal;

II - cujo débito constante da EFD objeto da retificação tenha sido enviado para inscrição em Dívida Ativa, nos casos em que importe alteração desse débito;

III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula.

§ 8º **No interesse da administração tributária e conforme dispuser a legislação da unidade federada, a retificação da EFD nas situações de que tratam os incisos I e II do § 7º poderá produzir efeitos.**

**RICMS-BA/2012**

Art. 247. A Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06).

...  
**Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.**

...  
§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, **bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal**, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco.

Portanto, por não se vincular ao valor constatado devido de R\$96.237,57, a compensação alegada pelo Impugnante não cabe neste lançamento que, ante a robustez das provas autuadas reputo subsistente.

Por ser a legalmente prevista para a Infração constatada, não caber a este órgão administrativo judicante apreciar questão de constitucionalidade ou ilegalidade de norma vigente e por falta de previsão legal para tanto, o pedido de cancelamento da multa proposta resta prejudicado.

Considerando o acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207104.0012/20-4**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO ME**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$96.237,57**, acrescido da multa de 100% prevista no artigo 42, inciso V, alínea “a” e dos acréscimos legais, conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de junho de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JURLGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR