

**PROCESSO** - A. I. Nº 146468.0015/21-0  
**RECORRENTE** - DELTA COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO DE TABACO EIRELI  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0009-03/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 14/10/2022

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0242-12/22-VD

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Na aquisição interestadual de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, o imposto deve ser recolhido na entrada da mercadoria no território deste Estado. Razões recursais incapazes à reforma do Acórdão. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 3ª JF, através do Acórdão nº 0009-03/22-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir do estabelecimento autuado, sob Inscrição Estadual nº 172.077.839, o valor histórico de R\$ 1.037.355,03, inerente a duas infrações, sendo objeto recursal a exação 2, a saber:

***Infração 2 – 07.01.01.** Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$ 1.037.264,55, acrescido da multa de 60%, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, no mês de março/2021, através da nota fiscal nº 27.012.638, conforme anexo à fl. 19 dos autos.*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, diante das seguintes razões de mérito:

### VOTO

[...]

*Na aquisição interestadual de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, o imposto deve ser recolhido na entrada da mercadoria no território deste Estado, ou até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada no estabelecimento, a depender se o contribuinte está ou não credenciado.*

*Observe que em relação às operações com mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, devem ser observadas as alterações da legislação no curso do tempo, especialmente as regras consubstanciadas em Convênios ou Protocolos, bem como no RICMS/BA, para fins de atribuição da chamada responsabilidade pelo recolhimento do tributo.*

*O Defendente alegou que a Nota Fiscal 27.012.638 foi emitida pelo Estado de Minas Gerais em substituição ao documento NF 000.001.642, emitido pela ASS Distribuidora Ltda, CNPJ nº 05.077.147/0001-01, para acobertar operação de transferência da mercadoria entre matriz e filial, com origem no Estado do Rio de Janeiro, e destino à Bahia. Ressaltou que nestas operações de transferência de mercadorias, caracterizadas pelo simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, não há incidência de ICMS/ICMS-ST, nos termos da súmula 160 do Superior Tribunal de Justiça.*

*De acordo com os esclarecimentos do Autuante, a Nota Fiscal citada no item 02 da Peça de Defesa, de número 1642, (Folha 137 do PAF), foi de fato uma transferência interestadual entre Empresas que não guardam qualquer relação com o Impugnante (ASS DISTRIBUIDORA LTDA – RJ – MATRIZ – CNPJ 05.077.147/0001-01, e sua filial no Estado da Bahia – CNPJ 05.077.147/0003-65), e cujo ingresso se deu em 27.02.2021, e o seu efetivo valor foi de R\$ 385.000,00 (Trezentos e oitenta e cinco mil reais), o que desfaz o argumento apresentado na peça de defesa, de que esta teria sido a Nota Fiscal que foi retida e substituída pelo Fisco de Minas Gerais. Esclareceu que a ocorrência com a apreensão da carga se deu em 10/03/2021, e o CNPJ do Autuado é*

31.906.008/0003-07.

*Observo que não se fará retenção do ICMS quando a mercadoria se destinar 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 (art. 8º, § 8º, I da Lei 7.014/96), entretanto, tal fato não ficou comprovado nos autos.*

*O Defendente também citou as NFs 12943, NF 12942 e NF 12940, emitidas pela CIA Sulamericana de Tabacos AS, CNJ 01.301.517.0001-83, com origem no Rio de Janeiro/RJ e destino à Salvador/BA. Disse que em relação às mercadorias que estavam acobertadas pelos documentos fiscais referenciados houve o recolhimento do ICMS ST, conforme mostram as GNR-e em anexo, e que não se pode admitir que o Estado cobre tributo duas vezes sobre o mesmo fato jurídico ou sobre fato jurídico fictício.*

*Com relação às mencionadas Notas Fiscais (12.940, 12.942 e 12.943 emitidas em 20/02/2021), o Autuante comprovou que se referem a vendas interestaduais procedidas pela CIA SULAMERICANA, com ICMS ST retido para o Estado da Bahia, porém, em aquisições efetuadas pela empresa ASS DISTRIBUIDORA LTDA- FILIAL NO ESTADO DA BAHIA – CNPJ 05.077.147/0003-65), e que também se encontram regularmente lançadas no Registro de Entradas de Mercadorias desta empresa no mês de Fevereiro/2021, acostado a este PAF (fls. 119/135). Portanto, as alegadas notas fiscais não comprovam o recolhimento do imposto exigido neste Auto de Infração.*

*Consta ainda, que em duas oportunidades o Impugnante foi instado a apresentar documentação comprobatória de haver recolhido o ICMS ST sobre a referida aquisição destas mercadorias, deixando de fazê-lo nos prazos ali estipulados, a saber:*

*1. Em 22.07.2021 (29 a 40 do PAF), com resposta a resposta não elucidativa de que se tratava de transferência, substituição à NF 001.642 (Folha 41 do PAF);*

*2. Em 10.08.2021 (Folha 20 do PAF), sem obtenção de qualquer resposta.*

*O levantamento fiscal foi efetuado com base em Nota Fiscal Eletrônica (DANFE à fl. 22 do PAF), encontrando-se identificados os dados relativos ao Autuado, sua inscrição estadual e CNPJ, bem como a chave de acesso para necessária consulta. Neste caso, entendo que existem elementos suficientes para confirmar a realização das operações em nome do autuado, ficando caracterizado que houve a realização de operação sujeita à substituição tributária.*

*Por outro lado, se comprovado o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, estariam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias. Isso implica dizer, que com o encerramento da fase de tributação houve a realização efetiva do fato gerador presumido, e salvo exceções expressas na legislação, não há crédito fiscal a ser utilizado, tanto em relação ao ICMS da operação normal, como o imposto antecipado.*

*O levantamento fiscal à fl. 19 do presente PAF, indica que foi apurado o imposto em relação à NF-e nº 27.012.638, emitida em 13/03/2021, encontrando-se à fl. 28, cópia do Registro de Entradas do Autuado, comprovando que foi efetuado o registro do mencionado documento fiscal em 11/03/2021, o que atesta a entrada da mercadoria no estabelecimento Autuado.*

*Constata-se que existe uma Nota Fiscal Eletrônica emitida pela Secretaria da Fazenda de Minas Gerais; não consta destaque do ICMS próprio, nem do ICMS ST, o que se depreende que houve uma substituição de nota fiscal em razão de alguma irregularidade constatada naquele Estado, e o Autuado não comprovou ter efetuado o recolhimento do ICMS ST para o Estado da Bahia, alegando se tratar de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, o que também não ficou comprovado nos autos.*

*O defendente deveria apresentar as provas do não cometimento das infrações, nos termos do art. 123 do RPAF/99, e não cabe a este órgão julgador buscar outras comprovações, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas meras negativas do cometimento da infração, conforme art. 143 do mencionado Regulamento.*

*Vale salientar que constitui infração relativa ao ICMS, a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo, e a responsabilidade pelo cometimento de infração não depende da intenção do agente, bem como, da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato. Neste caso, cabia ao contribuinte apresentar as provas de que recolheu o imposto devido no prazo legal para elidir a totalidade da exigência fiscal, mesmo que os elementos já tivessem sido apresentados anteriormente.*

*No caso em exame, o autuado é o sujeito passivo responsável pelo pagamento do imposto apurado no presente Auto de Infração, estando caracterizada que a autuação recaiu sobre o efetivo destinatário das mercadorias.*

*Concluo, que no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal*

*relativamente à exigência do imposto relativo à antecipação tributária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

No Recurso Voluntário, de fls. 170 a 179 dos autos, o recorrente defende que o lançamento deve ser anulado por ficar patente a ausência de lastro probatório capaz de demonstrar a ocorrência do fato jurídico tributário do ICMS-ST, no caso de operações com cigarros, de modo que o substituto será o responsável pelo recolhimento do ICMS incidente nas operações seguintes, cuja forma do recolhimento do ICMS visa “facilitar” a fiscalização e a arrecadação.

Aduz que a materialidade da hipótese de incidência normativa do ICMS-ST para frente traz a descrição de um fato *presumido* que expresse a realização de operação de circulação de mercadoria decorrente da expectativa de um acontecimento futuro, representado pela saída de mercadoria do estabelecimento do substituído. Por esta razão é que se verifica hipótese de presunção, já que há apenas uma suposição de que a etapa seguinte será realizada. Assim, a matéria da regra-matriz de incidência do ICMS-ST em sua modalidade progressiva, contempla presunção relativa, de modo que ao não se confirmar no futuro ou se confirmando em dimensão inferior a presumida, abrir-se-á o direito à restituição ou até complemento.

Por isso, é imprescindível que no caso de lançamento por parte da autoridade administrativa, haja provas, elementos que demonstrem a ocorrência deste evento. No caso em análise, não se tem notícias da existência de elementos probatórios neste sentido. Não há documentos que revelem a entrada de receita oriunda da venda da mercadoria que correlacione com a entrada ou com a aquisição destes produtos.

Diz que os elementos trazidos pela fiscalização não são suficientes para demonstrar a realização do fato gerador. Não há sequer um registro contábil sobre as 21 operações supostamente identificadas, ao menos um documento de transporte indicando a remessa das mercadorias para os destinatários autuados. E que a estrita legalidade tributária e a tipicidades exigem que a obrigação de pagar tributo se instale apenas quando verificada a ocorrência do fato previsto na hipótese da norma geral e abstrata, calculando-se a exação com base na medida monetária desse fato. Cita doutrinas sobre presunções.

Sintetiza que o ICMS deve ter na hipótese de incidência a operação jurídica que, praticada por industrial, comerciante ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, como forma de transmissão de sua titularidade. Em contraponto, a não incidência do imposto deriva da inexistência de negócio mercantil, havendo, tão-somente, deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro, ambos do mesmo titular, o que não traduz fato gerador capaz de desencadear a cobrança do imposto, conforme entendimento da jurisprudência dos Tribunais Superiores (Súmula nº 166 e precedentes).

Desse modo, segundo o recorrente, não restam dúvidas quando a inoccorrência do fato jurídico tributário descrito no lançamento, razão pela qual deve a exigência ser afastada. (?)

Por todo exposto, requer seja o recurso recebido e provido para considerar o Auto de Infração improcedente, diante da inexistência de provas da ocorrência do fato jurídico tributário.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, proferida através do Acórdão JJF nº 0009-03/21-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir o valor de R\$ 1.037.355,03, em razão da constatação de duas irregularidades, sendo objeto de irresignação recursal a **infração 02 – 007.001.001**, sob acusação de que o estabelecimento autuado, localizado no Estado da Bahia, sob Inscrição Estadual nº 172.077.839, deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$ 1.037.264,55, acrescido da multa de 60%, na

qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, provenientes de outras unidades da Federação, no mês de março/2021, através da Nota Fiscal nº 27.012.638, conforme anexo à fl. 19 dos autos.

A tese recursal limita-se a alegar que o lançamento deve ser anulado por ficar patente a ausência de lastro probatório capaz de demonstrar ocorrência do fato jurídico tributário do ICMS-ST, cuja materialidade da hipótese de incidência normativa do ICMS-ST para frente traz a descrição de um fato *presumido* que expresse realização de operação de circulação de mercadoria decorrente da expectativa de acontecimentos futuros, sendo imprescindível que hajam elementos que demonstrem a ocorrência deste evento. E, no caso em análise, não há documentos que revelem a entrada de receita oriunda da venda da mercadoria que correlacione com a entrada ou com a aquisição destes produtos.

Por fim, faz alusão a operações de transferências ao afirmar que o ICMS deve ter hipótese de incidência a operação jurídica que acarrete circulação de mercadoria, como forma de transmissão de sua titularidade, para concluir que a não incidência do imposto deriva da inexistência de negócio mercantil, havendo, tão-somente, deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro, ambos do mesmo titular, inexistindo fato jurídico tributário descrito no lançamento, razão pela qual deve a exigência ser afastada.

Vale ressaltar que, quando da impugnação ao lançamento de ofício (fl. 101), o contribuinte diz que a dita Nota Fiscal nº 27.012.638 (fl. 22) foi emitida pelo Estado de Minas Gerais em substituição ao documento Nota Fiscal nº 01642, emitido pela ASS Distribuidora Ltda., CNPJ nº 05.077.147/0001-01, para acobertar operação de transferência da mercadoria entre matriz e filial, com origem no Estado do Rio de Janeiro e destino ao Estado da Bahia, cujas operações de transferência caracterizam simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, não havendo incidência do ICMS e ICMS-ST, nos termos da Súmula nº 166 do STJ. Logo, não havendo que se falar em emissão de GNRE para fins de recolhimento do ICMS-ST ao Estado da Bahia.

Diante de tais alegações, passamos a análise de nossas considerações:

O documento fiscal objeto da infração 02 – 007.001.001 é a NF-E representada pelo DANFE de nº 27.012.638 (fl. 22), emitida pela Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, em 11/03/2021, relativa a 786 caixas de cigarros, sendo: 400 cx de “OUTROS/CLASSE 1 BILL”, no total de R\$ 1.000.000,00; 1 cx de “OUTROS/CLASSE 1 RED BLACK KS”, no total de R\$ 2.500,00, e 385 cxs de “OUTROS/CLASSE 1 CLUB ONE”, no total de R\$ 962.500,00, perfazendo o valor de R\$ 1.965.000,00, conforme demonstrativo à fl. 19 dos autos.

No citado documento, consta como destinatário: DELTA COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO DE TABACO EIRELI, CNPJ nº 31.906.008/0003-07, localizado em Salvador (BA), Inscrição Estadual nº 172.077.839, como também constam dos “DADOS ADICIONAIS” as seguintes informações complementares:

*REFERENTE AO DAE 0400227354802 DE 10/03/2021 – MERCADORIA TRÂNSITO DESACOBERTADO – DESTINATÁRIO INABILITADO. SUJEITO PASSIVO - GERALDO RICARDO PERENCIOLO. ENVOLVIDO CIA SULAMERICANA DE TABACOS / CNPJ 01.301517/0001-83. NFA NOS TERMOS DO RICM/MG. VALIDADE 72 H. Tipo de Emissão: Normal / Identificação do transportador Placa: LUX5876 UF: RJ*

Portanto, a partir destes dados, vislumbra-se inexistir qualquer operação de transferência, conforme alega a recorrente, eis que a única alusão à origem dos produtos é relativa ao CNPJ nº 01.301517/0001-83, enquanto o destinatário, ora autuado, é tombado pelo CNPJ nº 31.906.008/0003-07.

A dita operação de transferência não se confirma mesmo em relação às razões de defesa de que a Nota Fiscal nº 27.012.638 foi emitida pelo Estado de Minas Gerais em substituição ao documento Nota Fiscal nº 01642 (fl. 137), emitido pela ASS Distribuidora Ltda., CNPJ nº 05.077.147/0001-01, pois também possui cadastro diverso.

Em consequência, o adquirente é responsável pela antecipação do imposto referentes às operações internas subsequentes, nos termos previstos no art. 8º, § 4º, I, “a” da Lei nº 7.014/96, a

seguir transcritos:

*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:*

[...]

*§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:*

*I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembaraço aduaneiro, tratando-se de:*

*a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária*

Portanto, comprovada a obrigação do sujeito passivo de proceder ao recolhimento da antecipação do ICMS, quando das entradas dos cigarros no território baiano, *referentes às operações internas subsequentes*, é irrelevante ao deslinde da questão o alegado fato (superveniente) de correlacionar receita de venda destes produtos com suas aquisições, eis que a substituição tributária antecipa e encerra a fase de tributação das operações subsequentes. Logo, inconcebível a alegação recursal de que o lançamento deve ser anulado por ausência de lastro probatório capaz de demonstrar ocorrência de fato presumido jurídico do ICMS-ST.

Ademais, a próprio nota fiscal da operação, ínsita no levantamento fiscal à fl. 19 dos autos, representada pelo DANFE nº 27.012.638, encontra-se lançada no Registro de Entradas (fl. 28), o que atesta a entrada da mercadoria no estabelecimento do recorrente, que não comprovou o recolhimento da antecipação do ICMS para o Estado da Bahia, alegando se tratar de transferência entre seus estabelecimentos, o que não se verifica.

E, se comprovasse a dita transferência, cuja hipótese é mera conjectura, mesmo assim não se aplicaria, ao caso concreto, a Súmula nº 166 do STJ, como alega o recorrente, eis que a exigência *da antecipação do ICMS* não diz respeito à suposta operação de transferência, mas às operações internas e subsequentes realizadas pelos adquirentes junto ao recorrente, quando das posteriores vendas aos seus clientes.

Diante de tais considerações, no caso concreto, na aquisição interestadual de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, quando não houver a retenção do imposto pelo fornecedor, o imposto deve ser recolhido na entrada da mercadoria no território deste Estado pelo adquirente. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter 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 interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **146468.0015/21-0**, lavrado contra **DELTA COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO DE TABACO EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.037.355,03**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “d” e “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de agosto de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS