

A. I. N° - 281066.0007/21-4  
AUTUADO - LOJAS AMERICANAS S.A.  
AUTUANTES - VERA LÚCIA ANDION CORTIZO e FÁTIMA FREIRE DE OLIVEIRA SANTOS  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/12/2022

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0277-04/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO LOCALIZADO EM OUTRO ESTADO. VENDAS PARA CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NA BAHIA. RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO. O autuado é o contribuinte substituto para a obrigação do recolhimento do imposto, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Restou comprovado que os valores do ICMS-ST, informados nos documentos fiscais, encontravam-se inferiores ao estabelecido na legislação. Infração comprovada. Não acolhida à arguição preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de Perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 11/12/2021 exige ICMS no valor de R\$ 94.372,15, em decorrência da retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações interestaduais realizadas para contribuintes localizados no estado da Bahia, acrescido da multa de 60%, nos meses de janeiro de 2019 a dezembro de 2019.

Em complemento consta a seguinte informação: *Efetuou retenção a menor nas vendas de mercadorias previstas no Protocolo 11/91.*

O autuado, por seu representante legal, às fls. 42 a 50, após falar sobre a tempestividade da apresentação da defesa diz que o Auto de Infração lavrado sob a alegação de que a Impugnante, supostamente, teria deixado de reter e, consequentemente, recolher o ICMS-ST nas operações de venda de mercadorias previstas no Protocolo 11/91, com base artigo 10 da Lei nº 7.014/96 c/c Cláusulas primeira, quarta e quinta do Protocolo ICMS nº 11/91, cujo teor transcreveu.

Acrescenta que além de lançar o imposto, o Fisco ainda aplicou a penalidade prevista artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96, qual seja, multa equivalente a 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, como será demonstrado a seguir demonstrado, o presente lançamento não merece prosperar.

Requer a nulidade do lançamento, por cerceamento à ampla defesa do contraditório, citando e transcrevendo o teor do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece os requisitos indispensáveis à lavratura de autos de infração, e ainda o Decreto nº 7.629/1999, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal no Estado da Bahia.

Dessa forma, tanto o CTN quanto a própria legislação estadual foram claras ao exigir que a infração apurada seja expressamente indicada de forma precisa, inclusive com os elementos fáticos que a comprovem. Isso porque as normas visam garantir que o contribuinte possa identificar a irregularidade da situação apontada e, consequentemente, a norma legal que porventura tenha infringido, viabilizando, assim, o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, e em seu socorro cópia lições do doutrinador Hely Lopes Meirelles.

Entende que tal ponderação é relevante e necessária com o fito de dar segurança jurídica, não só à Impugnante, mas inclusive à Autoridade Fiscalizadora que mantém o dever legal de atuar dentro dos limites da lei, tal como preleciona o artigo 37 da Constituição da República.

Transcreve mais uma vez o teor da infração e enquadramentos legais e diz que a *infração* tem a citação genérica do artigo 10 da Lei nº 7.014/96, que menciona sucintamente que a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico entre o Estado da Bahia e as unidades da Federação interessadas, e o “*acordo específico*” seria o Protocolo ICMS nº 11/91, do qual já foram citadas as Cláusulas Quarta e Quinta que somente indicam, respectivamente, que (i) o imposto a ser retido por substituição será calculado considerando a alíquota vigente para as *operações internas*; e (ii) até quando deverá ser recolhido.

Ou seja, em que pese a menção à Lei Estadual e ao Protocolo, não houve qualquer menção às cláusulas para formação do racional utilizado pelo Fiscal para a conclusão do recolhimento a menor.

Entende que o Fisco lavrou a autuação com mera referência a artigos de previsão genérica, sendo evidente que os elementos que compõem a Autuação são insuficientes para que a Impugnante exerça o contraditório e o seu direito de defesa. Assim, resta clara a supressão da segurança jurídica e do direito de defesa da Impugnante, uma vez que esta não é, nem poderia ser, a responsável por fundamentar sua própria autuação.

Conclui que o Auto de Infração PADECE DE VÍCIO MATERIAL INSANÁVEL, em razão de não ser possível à Impugnante, observando os elementos nele contidos, presumir a fundamentação do Auto de Infração. Assim, diante da impossibilidade de a Impugnante identificar com clareza o racional utilizado pelo Juízo para chegar à conclusão do recolhimento a menor, isto é, contra qual imputação deve se defender, vez que as infrações tem como base enquadramento legal genérico, revela-se flagrante o cerceamento de defesa, o que viola de uma só vez os mandamentos do artigo 39 do Decreto nº 7.629/1999 e do artigo 142 do CTN, bem como diversos princípios constitucionais, dentre eles os consagrados nos artigos 5º, LV, e 37 da CF/88, maculando o Auto de Infração de nulidade insanável.

Frisa que mesmo que seja superada a nulidade arguida, o que se admite apenas para fins de argumentação, a autuação fiscal também não merece prosperar em seu mérito, ao menos quanto ao mérito que presumiu estar sendo exigida pela fiscalização.

Lembra que a Impugnante é uma gigante do setor varejista, organizada sob a forma de “loja de departamentos”. Sua operação movimenta, diariamente, centenas de milhares de mercadorias em todo o País, as quais são distribuídas por uma sofisticada rede de logística, que conta com centros de distribuição regionais, alimentando lojas em todos os Estados da Federação.

Pelo que é possível concluir, a autuação tem como objeto a cobrança de ICMS-ST supostamente retido a menor e, consequentemente, recolhido a menor pelo Centro de Distribuição da Impugnante, localizado no Estado de Pernambuco, em operações de remessa de mercadorias decorrentes de vendas a contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Considerando que as mercadorias são sujeitas à sistemática da substituição tributária, como é sabido, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS é do estabelecimento remetente, na qualidade de substituto tributário. Contudo, o processo administrativo fiscal deve ser pautado com base no princípio da verdade material, que é um dos objetivos e deveres da fiscalização tributária, como observa Reginaldo de França e corroborando com seu entendimento estão Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques e, ainda, Odete Medauar.

Arremata que a doutrina tributária mais abalizada reconhece a obrigação da Fiscalização de apurar os fatos concretos ocorridos de forma a possibilitar a correta determinação da matéria tributável.

Todavia, no caso dos autos, a busca pela verdade material restou frustrada, vez que a Fiscalização lançou crédito tributário sobre operações que tiveram o respectivo imposto devidamente recolhido pelo Centro de Distribuição da Impugnante, que envia as mercadorias para comercialização em Loja no Estado da Bahia. Em que pese o entendimento da Fiscalização, a Impugnante constatou que todo o tributo devido no período em referência (janeiro a dezembro/2019), foi devidamente recolhido pelo Centro de Distribuição localizado em Pernambuco, conforme conjunto probatório anexo.

Considerando o *enquadramento legal genérico* que fundamenta a autuação, a *ausência das chaves de acesso* das notas fiscais, bem como o gigantesco número de operações autuadas que envolvem o Centro de Distribuição e Lojas localizadas no Estado da Bahia, solicita a realização de prova pericial técnico-contábil, com base no art. 123 e 145 do RPAF/BA, vez que tais prova se faz necessária para que sejam ratificados os recolhimentos realizados pela Impugnante e indevidamente glosados pelo Fisco, mediante a análise detalhada e exaustiva da documentação fiscal de posse do Fisco que reflete todas as operações realizadas pela Impugnante, objeto da autuação impugnada.

Pugna pela indicação posterior do seu assistente técnico e pela realização da perícia fiscal tendo como quesito principal e norteador a discriminação dos recolhimentos do ICMS-ST feitos pelo Centro de Distribuição da Impugnante, referente às mercadorias autuadas que foram encaminhadas para mais de 15 CNPJS (Lojas no Estado da Bahia), haja vista a guia DAE consolidar todos os valores de todos os produtos sujeitos à sistemática ST encaminhados à Loja para comercialização.

Em razão do Fisco já possuir, via sistemas informatizados, a documentação que reflete as operações por ele tributadas, a Impugnante protesta, desde logo, caso necessário, a exibição de qualquer documentação necessária, que em face do excessivo volume foram apresentadas por amostragem. Pugna, então, pela possibilidade de apresentação de novos documentos, acaso necessários, a fim de garantir o efetivo atendimento do princípio da verdade material, conforme exposto anteriormente.

Finaliza formulando os seguintes pedidos:

- a) Preliminarmente, reconhecer a nulidade do lançamento, diante da impossibilidade de a Impugnante identificar com clareza contra qual imputação deve se defender, já que a infração tem como base enquadramento legal genérico, sendo flagrante o cerceamento de defesa;
- b) No mérito, reconhecer o devido recolhimento do imposto devido nas operações autuadas e, consequentemente, a total improcedência e a necessária desconstituição do presente auto de infração, em razão do flagrante equívoco cometido pela Autoridade Fazendária na análise dos fatos, ao presumir que a Impugnante teria deixado de recolher o devido imposto.
- c) Subsidiariamente, reconhecer que a multa aplicada não observa os princípios da legalidade, do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, devendo ser cancelada, também por essa razão;

Por fim, protesta por todos os meios de prova admitidos, inclusive pela juntada posterior de documentos.

As autuantes ao prestarem a Informação fls. 85 a 89, após descrever a infração e fazer um resumo dos argumentos defensivos diz que, de modo preliminar, salientam que: “*a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo da legitimidade da autuação fiscal*”.

Informam que os trabalhos de fiscalização recaíram sobre a verificação da ocorrência de pagamento do ICMS-ST retido nas notas fiscais e incidentes sobre operações com mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, conforme Protocolo 53/17.

Observam que a empresa autuada é contribuinte regularmente inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, na condição de Substituto Tributário, ficando portanto

subordinada ao cumprimento das normas dispostas nos diversos institutos que versem sobre a Substituição Tributária Interestadual. Assim, a ação fiscal transcorreu na mais estrita observância aos dispositivos legais contidos na legislação tributária vigente, particularmente onde se fundamenta a autuação. Feita estas considerações, passa a contestar a impugnação, inicialmente acerca da primeira questão apresentada pela autuada, de que faltou na autuação respaldo legal para permitir uma defesa, asseverando que as fls. 01 e 02 foram lançados pelas autuantes os devidos débitos fiscais com descrição completa da infração e também com o devido enquadramento legal.

Prosseguem afirmado que às fls 09 a 16 anexaram ao Auto de Infração um demonstrativo detalhado da infração. Neste anexo vem listadas todas as notas fiscais que foram alvo da autuação com discriminação dos seguintes itens: Protocolo 11/91, tipo da autuação (ICMS-ST(Retido a Menor), número da nota fiscal, CNPJ do destinatário, CFOP, descrição do produto, data da emissão da nota fiscal, alíquotas interna e de entrada, valor do produto, IPI, Descontos, Outras Despesas, ICMS próprio, MVA ou pauta, quantidade do produto, base de cálculo ST calculada pela autuada, base de cálculo ST calculada pelas autuantes, base de cálculo reduzida para quando for o caso, fundo de pobreza, ICMS-ST calculado pelas autuantes, retido no item constante na nota fiscal e pôr fim a diferença entre o calculado por nós e o retido pelo contribuinte. Às fls. 19 encontram-se os arquivos eletrônicos com todos os demonstrativos detalhados referentes ao Auto de Infração.

Salientam que em 16 de novembro de 2021, enviaram por e-mail ([mariana.foitunato@lasa.com.bri](mailto:mariana.foitunato@lasa.com.bri)) todos os demonstrativos de débitos referentes à auditoria que estavam realizando e solicitando uma análise e resposta (Anexo 01 Informação Fiscal).

Ressaltam também, que encaminharam em 28 de janeiro de 2022 para Jaqueline Conceição Mercês, todos os demonstrativos constantes no Auto de Infração em Excel, por conta de solicitação da autuada (Anexo 02 Informação Fiscal).

Diante de todo exposto entendem que a alegação da autuada de cerceamento à ampla defesa e ao contraditório é insubstancial.

Quanto à segunda alegação da autuada de que os débitos lançados no Auto de Infração foram recolhidos pelo centro de distribuição localizado em Pernambuco não procede, já que o conjunto probatório apresentado não permite uma comprovação dos recolhimentos dos valores constantes nas notas fiscais listadas no Auto. Informam que foram apresentados tão somente cópias de GNRE's com valores que englobam vários pagamentos e que foram devidamente analisadas pelas autuantes para determinação da existência ou não de ICMS-ST retido e não recolhido. Deste modo constatou-se que estas GNRE's representam os valores realmente retidos ou retidos a menores em outras notas fiscais e não aos valores constantes nas notas fiscais do Auto de Infração que se referem à ICMS-ST Não Retido ou Retido a Menor.

Deste modo não há que se falar em reconhecimento de valores recolhidos, sendo, portanto, todo o débito lançado no Auto de Infração realmente devido.

Por fim, quanto à última alegação da autuada, no que tange às multas, sob a alegação de que a mesma não observa os princípios da legalidade, do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, informa que não lhe cabem discuti-las e sim cumpridas na sua íntegra, com lisura e competência, de forma que de sua aplicação resulte uma Ação Fiscal acurada e criteriosa e isso afirmam que foi feito e está comprovado no presente PAF. Ratificam a autuação pois realizada na forma regulamentar, e opinam pela Procedência Total do Auto de Infração.

À fl.10 consta um despacho da Coordenação Administrativa retornando o PAF a IFEP COMERCIO para intimar o sujeito passivo a apresentar defesa devidamente assinada por seus procuradores, na foram previstas no RPAF/BA, e transcreve o teor do artigo 8º do citado Regulamento.

O sujeito passivo foi intimado via DT-e, com data de ciência Tácita em 09/05/22 e via A.R., com data de entrega em 18/08/22, fls. 103 a 106.

À fl. 107 foi anexado um despacho do Coordenador da SAT-DAT-METRO/CPAF, informando que o contribuinte foi intimado conforme despacho deste Conselho, porém, não houve manifestação. Entretanto, observou que às fls. 52 a 57 consta Procuração e Substabelecimentos, que dão poderes a Dra. ELISABEGTE DE CARVALHO SANTOS, motivo pelo qual está retornando o PAF para as devidas análises e Parecer.

À fl. 107v consta um despacho encaminhando o PAF a esta Relatora para julgamento.

**VOTO**

O presente Auto de Infração acusa o contribuinte de ter procedido a menos a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

O contribuinte suscita nulidades do ato de lançamento, por cerceamento de defesa, diante da impossibilidade de identificar com clareza a imputação, tendo em vista que, ao seu entender, a infração tem como base enquadramento legal genérico, não havendo qualquer menção às cláusulas para a formação do valor utilizado pela fiscalização para a conclusão do recolhimento a menor do imposto ora exigido.

Não há como prosperar essa preliminar de nulidade, pois se trata de contribuinte localizado em outra Unidade da Federação, estabelecido no município de Cabo de Santo Agostinho, Pernambuco, que promoveu vendas de refrigerantes, águas minerais e cervejas, mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, por meio dos Protocolos ICMS 11/91, que têm os Estados da Bahia e Pernambuco como signatários.

No lançamento fiscal, ora em lide, a fiscalização estadual constatou que houve retenção a menor do ICMS, por substituição tributária, nas remessas das mercadorias para o território deste Estado.

Os Demonstrativos que lastreiam a autuação estão inseridos em meio magnético no CD de fl. 19 deste PAF, e foram elaborados a partir dos arquivos eletrônicos do SPED fiscal encaminhados pela empresa para o fisco baiano, contendo as seguintes informações: número da nota fiscal, CNPJ do destinatário, CFOP, descrição do produto, data da emissão da nota fiscal, alíquotas interna e de entrada, valor do produto, IPI, Descontos, Outras Despesas, ICMS próprio, MVA ou pauta, quantidade do produto, base de cálculo ST calculada pela deficiente, base de cálculo ST calculada pelas autuantes, base de cálculo reduzida para quando for o caso, fundo de pobreza, ICMS-ST calculado pelas autuantes, retido e pôr fim a diferença entre o calculado pela fiscalização e o retido pelo contribuinte.

Observo que cópias destes Demonstrativos foram enviados ao contribuinte, através de mensagem DT-e, com data de leitura em 13/12/21, conforme atesta o documento de fl. 24, não havendo qualquer consistência no alegado cerceamento ao direito de defesa, posto que, todos os elementos necessários à elaboração da peça defensiva foram disponibilizados ao autuado, inexistindo, assim qualquer vício ou falha que possa imputar nulidade ao Auto de Infração, não sendo detectada nenhuma ocorrência das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99.

Em suma, o Auto de Infração foi lavrado para exigência de tributos com indicação dos elementos constitutivos (sujeito ativo, descrição dos fatos, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa, total do débito, dispositivos infringidos). O método de fiscalização encontra-se demonstrado nos papeis de trabalho que o notificado recebeu já que neles está respaldado.

Logo, no plano formal, a autuação fiscal está em conformidade com a legislação tributária, não lhe faltando fundamentação legal, visto que os fatos descritos no Auto de Infração estão de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96, e acompanhados das respectivas provas representadas por demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, necessárias à demonstração dos fatos arguidos, sendo respeitada a ampla defesa e contraditório. Assim, rejeito a preliminar de nulidade arguida

pelo autuado.

No que concerne ao pedido de realização de perícia esclareço que a mesma tem a finalidade de esclarecer fatos eminentemente técnicos, a ser realizada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, o que não é o caso dos autos, já que não é necessário conhecimento especializado para o deslinde da questão, razão pela qual fica indeferida, com fulcro no art. 147, inciso II, alínea “a” do RPAF/BA.

No mérito, o sujeito passivo reconhece que é de sua responsabilidade a retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de substituto tributário, entretanto, assevera que a fiscalização lançou crédito tributário sobre operações que tiveram o respectivo imposto recolhido pelo seu Centro de Distribuição, localizado no estado de Pernambuco que envia as mercadorias para comercialização para o Estado da Bahia.

Informa estar anexando aos autos guias de DAEs, que consolida todos os valores recolhidos a título de ICMS-ST, referentes às mercadorias autuadas, encaminhadas para mais de 15 CNPJS de lojas estabelecidas no estado da Bahia.

As autuante por seu turno, ao prestarem a Informação Fiscal asseveraram não ser procedente a alegação defensiva de que os débitos lançados no Auto de Infração foram recolhidos pelo centro de distribuição localizado em Pernambuco, haja vista que os documentos apresentados, na realidade, são cópias de GNREs com valores que englobam vários pagamentos e que foram devidamente analisados no transcorrer da fiscalização para determinação ou não da existência de ICMS-ST retido e não recolhido.

Dessa forma, constataram que as referidas GNREs representam os valores realmente retidos ou retidos a menos em outras notas fiscais e não aos valores constantes nas notas fiscais autuadas, que se referem à ICMS -ST não Retido ou Retido a menos.

Da análise do demonstrativo elaborado pela fiscalização denominado “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ICMS ST RETIDO A MENOR”, anexado por amostragem em meio físico, fls. 10 a 17 e em sua totalidade em meio magnético, através do CD de fl.19 verifica-se claramente que a auditoria comparou os valores retidos pelo contribuinte nas notas fiscais autuadas e os valores que seria realmente devidos, considerando para o cálculo do ICMS-ST as MVAs estabelecidas no Anexo I do RICMS, sendo objeto do presente lançamento as diferenças encontradas.

Para uma melhor análise transcrevo os dados relativos aos produtos “água mineral” e “cerv. Brahma”, nota fiscal 7.629.288 emitida em 30/04/2019 que assim se apresenta:

NOTA FISCAL	PRODUTO	VALOR PRODUTO	ALIQ. ORIG.	ICMS PROD.	MVA PAUTA	BC ST N.F.	BC ST CALC.	ICMS-ST CALC.	ICMS RETIDO	DIFERENÇA
7.629.288	Agua mineral	15,36	12%	1,84	129,66	22,80	35,28	4,51	2,26	2,25
7.629.288	Cerv. Brahma	21,84	12%	2,62	181,60	57,66	61,50	12,14	7,76	4,38
								<b>Totais</b>	<b>16,65</b>	<b>10,02</b>
										<b>6,63</b>

Tem-se que, em relação aos produtos “água mineral” e Cerv. Brahma, os valores do ICMS-ST inseridos na nota fiscal era de R\$ 2,26 e R\$ 7,76, enquanto que a fiscalização apurou R\$ 4,51 e R\$ 12,41. Dessa forma é possível verificar que existe uma diferença entre o ICMS-ST retido e o devido de R\$ 2,25 e 4,38, respectivamente, que foi objeto da presente exigência.

Assim, comungo com o entendimento das autuantes de que as GNREs anexadas na peça defensiva dizem respeito ao recolhimento do ICMS-ST retido nos documentos fiscais, e isto não se questiona, enquanto que o valor exigido no presente lançamento diz respeito ao ICMS-ST retido a menos, e consequentemente resultou em recolhimento a menos do imposto.

Dessa forma, como o autuado não apontou qualquer equívoco porventura existente nos levantamentos elaborados pelas autuantes, a infração subsiste em sua totalidade.

No que tange à arguição de desproporcionalidade, do caráter confiscatório e de constitucionalidade da multa, saliento que a multa aplicada, encontra-se prevista no artigo 42,

da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF-BA.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281066.0007/21-4**, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 94.372,15**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 01 de dezembro de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA