

**PROCESSO** - A.I. Nº 03640879/97  
**RECORRENTE** - FRANNEL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão CS nº 0218-21/02  
**ORIGEM** - INFRAZ IGUATEMI  
**DOE** - 10.04.03

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0024-12/03

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Obrigação prevista no Convênio ICMS nº 105/92, e demais alterações. Ficou comprovado o recolhimento de parte do imposto antes da ação fiscal. A liminar concedida em Mandado de Segurança, que tem como autoridade coatora o Secretário da Fazenda do Estado do Espírito Santo, não atinge este Estado, em razão da limitação territorial da jurisdição do Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo, que a concedeu. Exclusão da exigência fiscal relativa ao período de vigência da Lei nº 4.825/89, por caber ao contribuinte substituído efetuar a antecipação do imposto quando da entrada da mercadoria em seu estabelecimento. Decisão modificada. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário no qual o recorrente pretende reformar o Acórdão nº 0191/99, emanado da 6<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, julgado Procedente em Parte.

Cuida-se de Auto de Infração lavrado em data de 25/06/1997 para exigência do ICMS pertinente a fatos geradores ocorridos nos meses de julho/1996 a maio/1997, sob o argumento de que o autuado, revendedor de combustíveis com sede em Vitória (ES), deixou de recolher, na qualidade de substituto tributário, o ICMS incidente sobre vendas efetuadas a postos de combustíveis situados no Estado da Bahia.

Acolhendo revisão técnica feita pela ASTEC, após as retificações e exclusões dos valores comprovados como recolhidos pelos destinatários, em que esta diz que remanesce o débito de R\$159.641,40, a D. 6<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal aceita este valor e julga pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

Dessa Decisão houve Recursos de Ofício e Voluntário.

O Recurso de Ofício, ante a comprovação dos equívocos sobre o valor da TVA e a comprovação mediante GNRs de parte do pagamento do imposto, e ainda feitas as devidas retificações pela ASTEC, também acolhidas pela PROFAZ, foi julgado Não Provado.

Quanto ao Recurso Voluntário, o entendimento do Relator, cujo voto foi vencido, foi de que o Estado da Bahia não poderia fazer o lançamento do crédito tributário, pois o recorrente estaria

amparado por medida liminar concedida em Mandado de Segurança que o desobriga de efetuar a retenção e o consequente recolhimento do imposto devido por substituição tributária nas vendas de combustíveis a contribuintes localizado neste Estado.

A segunda questão que mereceu a atenção é a de que a obrigação de recolher o ICMS, sempre que o remetente não o faça ou faça em valor inferior ao devido, é do adquirente. Constando nos autos, à fl. 364, cópia do Auto de Infração nº 000.813.927-0, lavrado contra Delson A. Martins & Cia., com relação à Nota Fiscal de nº 019066, emitida pelo recorrente, nas mesmas condições das demais notas fiscais relacionadas no Auto de Infração ora examinado.

Portanto, o julgamento entendeu correto o procedimento administrativo que buscou o pagamento do imposto do adquirente, com base em entendimento esposado pela PROFAZ, em Parecer assinado pela sua Procuradora-Chefe Dra. Sylvia Amoêdo, acostado aos autos pelo recorrente, doc. de fls. 412 a 418, que sobre o assunto assim concluiu:

*“Pelos motivos apresentados, verifica-se a ilegalidade flagrante na exigência fiscal pela sujeição passiva do autuado, em substituição ao contribuinte de fato e de direito (o destinatário das mercadorias estabelecido neste Estado), à vista da legislação à época em vigor, ...”*

Foi vencido o voto do Relator.

No voto vencedor foi colocado o seguinte: *“revendo meu posicionamento anterior, conclui que a liminar ou mesmo a sentença ainda não transitada me julgado, não tem o condão de retirar a responsabilidade do contribuinte substituto que lhe foi atribuída na forma da lei, ou de afasta-lo da relação jurídica tributária existente entre este e o Fisco.”*

Por essa razão, votou-se pelo Não Provimento de ambos os Recursos, para homologar a Decisão Recorrida.

Inconformado com tal Decisão, o contribuinte interpôs Recurso de Revista, apresentando quatro Decisões como paradigmas.

Submetidos os autos a PROFAZ para análise do Recurso apresentado, esta disse vislumbrar a existência de nulidade prevista no art. 18, II, do RPAF vigente, pois a Decisão proferida pela CJF provocara o cerceamento de defesa do recorrente. Observa que a Decisão recorrida não decidira acerca da questão de mérito, principal argumento do autuado em sede de Recurso Voluntário, e único do Recurso de Revista, referente à aplicação e interpretação das regras legais dos diplomas nºs 4825/89 e 7.014/96, consoante Parecer da PROFAZ de fls. 420 e 421. Aduz que a ausência de Decisão sobre essa questão pelo Julgado vencedor da 2ª CJF impede ao recorrente de, ora em Recurso de Revista, discutir a matéria, mormente face às Decisões trazidas como paradigmas ao caso não poderem ser utilizadas porque a matéria não consta da Decisão recorrida.

Acompanhando o Parecer da PROFAZ, a Câmara Superior, por Decisão unânime, decidiu pela decretação da nulidade da Decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, a fim de que a mesma reexaminasse a questão, e se manifestasse sobre os fundamentos apresentados pelo contribuinte, dando pelo Provimento do Recurso de Revista.

Cuida-se, portanto, agora, de novo julgamento a ser proferido por esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Fundamentou-se a autuação nas cláusulas 1<sup>a</sup> e 4<sup>a</sup> do Convênio ICMS nº 105/92, aplicando-se a penalidade prevista no Art. 42, II, “e”, da Lei Estadual nº 7.014, de 04.12.1996.

Em sua impugnação, o autuado apontou erro de fato na apuração do TVA; a ocorrência do “*bis in idem*”, face ao pagamento do imposto pelo adquirente Nestor Costa Aguiar, e ainda que a matéria encontrava-se “*sub judice*”, em face do Mandado de Segurança - autos nº 100960018453 - com medida liminar concedida em 23.12.1996, excluindo-a da condição de contribuinte substituto. Ainda em razões complementares, aduziu o descumprimento do art. 372, II, do RICMS aprovado pelo Decreto Estadual nº 5.444/96, oriundo da Lei nº 4.825/89, artigos 14 e 15. Citou diversos Precedentes deste CONSEF que respaldam os argumentos despendidos.

Julgando o litígio, decidiu a 6<sup>a</sup> Junta de Julgamento pela Procedência Parcial do Auto de Infração, consignando, quanto à aplicação de MVA em percentuais maiores que o previsto, que razão assiste ao autuado, uma vez provado o equívoco dos autuantes, e que, no tocante às notas fiscais destinadas à firma Nestor Costa Aguiar, as xerocópias de GNRs anexadas aos autos comprovam o pagamento do imposto incidente.

Acolhendo revisão técnica feita pela ASTEC, após as retificações e exclusões dos valores comprovados, em que esta diz que remanesce o débito de R\$159.641,40, a D. 6<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal aceita este valor e julga pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

Desta Decisão houve Recurso de Ofício, que foi julgado Não Provado, mantendo-se, assim, a Decisão recorrida.

O Recurso Voluntário destaca que a Decisão Recorrida está baseada em dispositivos inadequados, isto, porque, segundo alega, o art. 512, § 3º, do RICMS/96, com o qual pretendeu a autoridade julgadora “salvar” o Auto de Infração, diz respeito às operações internas. De outra forma, diz que, o § 2º desse mesmo artigo reporta-se justamente aos artigos 371 e 372, este sim, aplicável ao caso.

O recorrente alega, ainda, que outro dispositivo inadequado é o art. 372, § 3º, I, II e III do Decreto nº 6.284/97, nominalmente citado pelo julgador. Neste caso, inadequado porque com vigência posterior aos fatos geradores objeto da autuação. Lembra, ainda, que a penalidade imposta pelos autuantes tem como respaldo a Lei nº 7.014, de 04.12.1996, enquanto parte das operações fiscalizadas referem-se aos meses de julho a dezembro de 1996.

Repete os argumentos de que a questão da substituição tributária encontrava-se “*sub judice*” e cita farta jurisprudência à convalidar as teses lançadas.

O recorrente requer a juntada de Representação da PROFAZ, da lavra da Dra. Silvia Amoedo no Processo nº 03038673/96 contra a mesma empresa, ora recorrente, julgado Improcedente, e que versa sobre o mesmo assunto, *verbis*:

*“Destarte, o Conselho de Fazenda Estadual, como alegou a requerente, já decidiu que a responsabilidade se transfere ao destinatário quando o tributo for retido a menor ou não for retido pelo remetente das mercadorias, é o que se lê das ementas trazidas à colação na petição da requerente (Resolução nºs 2985/97 e JJF 0432/99 cuja Decisão foi confirmada pela Câmara Superior através da Resolução nº 1509/99 – docs. 1, 2 e 3 em anexo), o que reflete o entendimento já assentado no CONSEF em matéria do mesmo teor.”*

Mais adiante, a ilustre Procuradora conclui da seguinte forma:

*“Conclui-se, então, que no caso de operações interestaduais, não havendo a retenção do imposto ou sendo a retenção feita a menor, o próprio adquirente torna-se sujeito passivo da substituição tributária, cabendo a ele, neste caso, a antecipação ou complementação do imposto.”*

Ante a juntada do novo documento, na assentada de julgamento, foi pedido vistas pela Representante da PROFAZ, a qual, insurgindo-se a contra reabertura da discussão à altura em que se encontrava o processo, em novo pronunciamento assim se manifesta:

*“A Representação da PROFAZ anexada aos autos revela que a Lei nº 4.825/89 continha regra alternativa de responsabilidade quanto ao recolhimento do imposto, uma vez que previa a responsabilidade do adquirente quando do não recolhimento ou do recolhimento a menor, diferentemente da nova lei que prevê uma responsabilidade subsidiária do adquirente, o que implica dizer que o adquirente só pode ser exigido quando não houver possibilidade de exigir o imposto do substituto tributário (Remetente) Em sendo assim, as exigências referentes aos períodos albergados pela Lei nº 4.825/89 devem ser excluídas, mantendo-se as demais. Aduz que, de acordo com o § 5º da Lei nº 7.014/96, a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição tributária não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte, observado o procedimento estabelecido em regulamento “*

Diante disso, opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

## VOTO

Da análise do PAF e dos documentos que o compõem, chegamos à seguinte conclusão: Tendo em vista que a esta 2ª CJF, no julgamento anterior, já se manifestou sobre a discussão da parte relativa ao Mandado de Segurança e a Câmara Superior não se pronunciou de forma contrária, entendemos ultrapassada esta fase, passando-se a discussão dos argumentos de mérito contidos no Recurso Voluntário.

No que diz respeito às questões de fato, ante as provas apresentadas, foram às dúvidas sanadas com a exclusão da exigência fiscal dos valores efetivamente recolhidos e comprovados pelas empresas destinatários.

Quanto ao Recurso Voluntário, dos fatos expostos, no que diz respeito à questão remanescente, dessume-se que o desate da questão consiste no exame da legislação do Estado da Bahia, vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação. Estipulava a Lei nº 4.825/89:

*Art. 14 - Nas operações interestaduais, a substituição tributária reger-se-á pelos termos de acordos para este fim celebrados entre as unidades da Federação interessadas. (Redação dada pela Lei nº 6.447, de 22.12.92, com vigência a partir de 01.01.93)*

*§ 1º - ...*

*§ 2º - ...*

*§ 3º - Caso o remetente não proceda a retenção ou a faça em valor inferior ao devido, o adquirente ficará obrigado a fazê-la nos termos do parágrafo anterior.*

*Art. 15 - A mercadoria que estiver sob o regime de substituição tributária, ao dar entrada neste Estado, ficará sujeita ao pagamento do imposto pelo adquirente, conforme dispuser o regulamento.*

Não resta dúvida, face à clareza do preceito legal, que a obrigação de recolher o ICMS, sempre que o remetente não o faça ou o faça em valor inferior ao devido, é do adquirente, no momento em que a mercadoria der entrada no território do Estado da Bahia. Tanto isso é verdadeiro que consta também nos autos, à fl. 364, cópia do Auto de Infração nº 000.813.927-0, lavrado contra Delson A. Martins & Cia., com relação à Nota Fiscal de nº 019066, emitida pelo recorrente, nas mesmas condições das demais notas fiscais relacionadas no Auto de Infração ora examinado.

Nem poderia ser diferente, até porque, em sendo o lançamento do tributo ato administrativo vinculado, está a autoridade administrativa obrigada a proceder exatamente na forma descrita na lei, não se admitindo outro comportamento (art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional).

Por conseguinte, enquanto correto o procedimento administrativo que buscou o pagamento do imposto do adquirente - Auto de Infração lavrado contra Delson A. Martins & Cia. - equivocada a exigência contra o recorrente porque em desacordo com o mandamento explícito na Lei nº 4.825/89.

A propósito, outro não é o entendimento esposado pela PROFAZ, em Parecer assinado pela sua Procuradora-Chefe Dra. Sylvia Amoêdo, acostado aos autos pelo recorrente, que sobre o assunto assim concluiu:

*“Pelos motivos apresentados, verifica-se a ilegalidade flagrante na exigência fiscal pela sujeição passiva do autuado, em substituição ao contribuinte de fato e de direito (o destinatário das mercadorias estabelecido neste Estado), à vista da legislação à época em vigor, ...”*

Não obstante o entendimento supra, alinho-me ao opinativo retromencionado da PROFAZ, no sentido de que as exigências albergadas pela Lei nº 4.825/89, devem ser deduzidas, ou sejam, aqueles atinentes aos meses de julho a dezembro/96 nos valores respectivos de R\$19.312,50; R\$15.376,85, R\$2.178,31, R\$2.909,59 e R\$764,39, totalizando a quantia de R\$.40.541,57 a ser excluída, remanescendo a exigência fiscal em relação aos demais meses, ex-vi do constante no §5º da Lei nº 7.014/96, isto é, prevalecem as exigências pertinentes ao período de janeiro a maio/97, nos valores de R\$10.345,52; R\$12.243,64; R\$32.870,74; R\$32.020,72 e R\$31.619,42 respectivamente, totalizando o débito remanescente no montante de R\$119.099,83.

Por tudo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida, na forma acima demonstrada.

#### **VOTO DIVERGENTE**

“*Data venia*” o voto do Ilustre Relator, do opinativo da PROFAZ, e dos votos dos demais membros desta Câmara, à exceção do voto do Conselheiro Carlos Fábio Cabral Ferreira, que acompanhou-me, entendo que a Decisão proferida neste Auto de Infração divorciou-se da correta interpretação a ser dada aos dispositivos invocados como embasadores da pretensão do recorrente de ver afastada a exigência do imposto contra si, e deslocada a responsabilidade pelo recolhimento do imposto aos contribuintes adquirentes deste Estado, na condição de contribuintes substituídos, pelos argumentos que abaixo exporemos:

A Lei nº 4.825/89, vigente à época dos fatos geradores objeto de exclusão pelo voto do Relator, ora contestado, trazia os seguintes dispositivos sobre a matéria:

*“Art.- Nas operações interestaduais, a substituição tributária reger-se-á pelos termos de acordos para este fim celebrados entre as unidades da Federação interessadas.*

*§1º- Havendo acordo interestadual, nos termos deste artigo, o ICMS a ser retido será calculado com a aplicação dos percentuais de margem de lucro nele determinados.*

*§2º- Sempre que o percentual de margem de lucro for superior ao previsto em acordos interestaduais, o adquirente neste Estado procederá à sua complementação*

*§3º - Caso o remetente não proceda à retenção ou a fará em valor inferior ao devido, o adquirente ficará obrigado a fazê-la nos termos do parágrafo anterior. (Grifos nossos)*

As operações objeto da autuação cingem-se à revenda de combustíveis pela empresa autuado, estabelecida em Vitória – ES - contribuinte regularmente inscrita neste Estado na condição de contribuinte substituta – a diversos postos combustíveis situados no Estado da Bahia. Tais operações – interestaduais – submetiam-se, à época, às regras do Convênio ICMS nº 105/92, convênio do qual eram signatários, dentre outros, os Estados da Bahia e do Espírito Santo. Tal convênio foi expressamente inserido na legislação interna do Estado da Bahia, através do Decreto nº 1.855, de 29.12.1992.

Determina, por sua vez, o citado Convênio, em sua Cláusula Primeira, que os Estados ficam autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes situados em outras unidades da Federação, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto na condição de contribuintes substitutos. Ressalte-se que esta regra de atribuição de responsabilidade ao contribuinte remetente é também repetida, como não poderia deixar de ser, no Decreto acima citado.

Das normas acima transcritas, verifica-se que a lei estadual é expressa ao determinar que as operações interestaduais sujeitas à substituição tributária serão regidas pelas regras expostas nos acordos interestaduais para este fim celebrados. Tratando-se, por outro lado, de operações envolvendo combustíveis, as normas a serem seguidas serão as dispostas no Convênio ICMS nº 105/92, devidamente inserido na legislação ordinária estadual pelo Decreto acima citado, o que de logo ressaltamos para evitar possível argumentação de que não poderia o Fisco efetuar a exigência com base em regras de convênio, já que estas foram inteiramente recepcionadas pela nossa legislação através de norma interna, vinculativa aos contribuintes e agentes fiscais.

Neste sentido, a regra de atribuição de responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto a ser retido para o Estado de destino da mercadoria – no caso a Bahia – será a disposta no acordo interestadual, no caso, o Convênio ICMS nº 105/92, na sua cláusula primeira, ou seja, será do remetente, contribuinte substituto inscrito no cadastro de contribuinte do ICMS do Estado destinatário da mercadoria.

Por outro lado, levantou o recorrente a alegação de que a Lei nº 4.825/89, no §3º do art. 14 determinava a responsabilidade por este pagamento ao contribuinte destinatário quando o imposto não fosse retido ou fosse retido a menos pelo remetente, entendendo estar desobrigado da imputação que lhe é feita no presente Auto de Infração.

Ora, de fato o citado parágrafo traz esta redação, mas em absoluto tal fato não permite a conclusão a que chegou o recorrente, e a qual deu guarida o Relator, a ilustre Parecerista nos autos da PROFAZ e os demais membros deste 2<sup>a</sup> Câmara, inclusive em total contra mão de Decisão proferida pela 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal deste mesmo Conselho de Fazenda, em

julgamento de Auto de Infração lavrado sobre a mesma matéria ( em sede de Representação) e contra o mesmo sujeito passivo do lançamento de ofício ora em apreciação.

É lição básica de hermenêutica que não se deve interpretar um dispositivo de lei dissociado do seu contexto, quiçá um parágrafo dissociado do “*caput*” do artigo que lhe dá linha. O “*caput*” do art. 14 da lei multicitada é expresso, repetimos mais uma vez, ao remeter o regramento das operações interestaduais de substituição tributária aos acordos firmados para tal fim. Esta é uma afirmação que representa o claro enunciado da norma, sequer necessitando de grandes esforços de interpretação.

Por sua vez, não cabe de logo ao intérprete da norma, da simples leitura de um dispositivo ou do ato normativo como um todo, verificando uma possível contradição existente no seu bojo, entender a norma como inaplicável ou aplicá-la apenas parcialmente, conforme o caso. Cabe, sim, enfrentar tal contradição, que inclusive mais das vezes é meramente aparente, através de uso das técnicas de interpretação ao qual nos ensina a hermenêutica jurídica.

Do exposto, incorreta a posição do recorrente e do Relator ao fazer a leitura e a interpretação do §3º do art. 14 da Lei nº 4.825/89 sem atentar para o enunciado do caput deste artigo, trazendo em consequencia a incabível não aplicação do expresso neste enunciado, alijando o dispositivo da necessária congruência.

Colocadas estas premissas, constata-se de logo que o enunciado do §3º está aparentemente em contradição com o caput do artigo que lhe dá abrigo - que, como tal, deveria ser o seu norte, já que pela boa técnica de produção formal das normas, os parágrafos devem manter coerência lógica com o enunciado do artigo.

Ora, indaga-se, se o caput do art. 14 expressa que as operações interestaduais serão regidas pelas normas dispostas nos acordos para este fim celebrados – e aqui lembremos que no caso em concreto o Convênio nº 105/92 determina que a responsabilidade pelo pagamento é do remetente – como, logo adiante, em parágrafo do próprio artigo, afirma que se a retenção não for feita ou for feita a menor, cabe esta responsabilidade ao adquirente?

Não haverá uma contradição? Pode-se indagar. Entendemos que não. Cabe olvidarmos a regra expressa e clara do caput do art. 14 e aplicarmos apenas o parágrafo multimencionado? Também entendemos que não. Como então resolver este conflito?

Bom, inicialmente é necessário frisar que há apenas um aparente conflito, a nosso ver, perfeitamente resolvido através do uso de um dos métodos de interpretação que nos dá a hermenêutica jurídica: a interpretação sistemática. Claro, que outros métodos podem ser utilizados pelo intérprete, mas no caso sob análise, a nosso ver, a interpretação sistemática basta por si só.

A escolha deste método deveu-se ao fato de que ele é aplicado em situações (como a presente) em que há problemas de “...compatibilidade num todo estrutural...”, como coloca magistralmente Tércio Sampaio Ferraz Júnior, em seu livro *Introdução ao Estudo do Direito*, Ed. Atlas, 3ª Edição – pg.284 e 285 - que também ensina: “...A primeira e mais importante recomendação, nesse caso, é de que, em tese, qualquer preceito isolado deve ser interpretado em harmonia com os princípios gerais do sistema, para que se preserve a coerência do todo. Portanto, nunca devemos isolar o preceito nem em seu contexto (a lei em tela, o código: penal, civil, etc.) e muito menos em sua concatenação imediata (nunca leia só um artigo, leia também os parágrafos e os demais artigos)...”.

Assim, deve-se enfrentar a questão posta, tendo como pressuposto que a legislação pertinente ao ICMS, como todo o sistema jurídico do ordenamento, é uno, e decorre desta unidade a natural compatibilidade das suas normas e regras.

A substituição tributária, técnica de cobrança do ICMS muito combatida no passado, e ainda hoje, mas com previsão expressa no Texto Constitucional e já referenda pelos Supremo, pode ser aplicada também nas operações e prestações interestaduais, desde que haja acordo interestadual que a preveja, por constituir-se em uma exceção ao princípio da territorialidade, conforme prevê o art. 102 do Código Tributário Nacional. Através destes acordos, editados sob o pálio do Conselho Nacional de Política Fazendária, atribui-se aos remetentes de determinadas mercadorias e bens, na condição de contribuintes substitutos, em operação interestadual realizada entre unidades da Federação signatárias, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS devido na unidade da Federação destinatária. Esta atribuição afasta a figura do contribuinte substituído.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, em seu art. 128, traz a regra da responsabilidade supletiva, que permite à lei atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador em caráter supletivo do cumprimento da obrigação.

Assim, podemos concluir que o estabelecimento desta técnica de cobrança, de amparo constitucional, permite a atribuição de responsabilidade pelo pagamento do imposto ao contribuinte substituto. E cabe a este, inicialmente, esta exclusiva responsabilidade. A permissão de cobrança do contribuinte substituído, portanto, em operação interestadual, é norma a primeira vista que não se convalida com as regras da substituição tributária citadas, daí porque sua existência somente pode ser validada se entendermos que procurou o legislador estadual prever-se de possível impossibilidade de cobrança do remetente localizado em outro Estado, de logo assegurando a cobrança do adquirente em caso de impossibilidade de cobrança do remetente. Mas tal regra não invalida a exigência do remetente, que continua sendo o sujeito eleito pelo acordo interestadual como o responsável pelo pagamento do imposto. A exigência, assim, será feita de forma supletiva, como prevê o CTN. Esta é a interpretação correta, a nosso ver, da regra do art. 14 e seu parágrafo. E dela decorre o afastamento do possível conflito verificado no dispositivo legal.

A responsabilidade supletiva do adquirente baiano é de fato a previsão estipulada no §3º do art. 14 e, como tal, não há conflito na disposição legal. Tanto é esta a correta interpretação a ser feita que através da edição da Lei nº 7014/96 explicitou-se esta regra já disposta na Lei nº 4.825/89.

Obviamente que se comprovado o pagamento parcial ou total do imposto devido pelo substituto, pelo substituído, tal pagamento deve ser abatido do exigido, sob pena de “*bis in idem*”, já que não se admite o enriquecimento sem causa, mesmo do Estado, como se deu neste processo, mas ressaltamos que comprovou o recorrente tal fato apenas em relação a um dos adquirentes, e o que foi levado em consideração pela Junta de Julgamento que deduziu o valor correspondente do débito exigido.

Quanto ao art. 15, também citado pelo Relator, este em nenhum momento poderia ter sido trazido à baila, pois se trata de dispositivo apenas aplicável à chamada substituição tributária por antecipação, diversa da substituição tributária propriamente dita, que é a feita através de retenção na fonte, caso da operação sob exame. Na substituição tributária por antecipação, os produtos sujeitos à substituição tributária pela legislação interna, quando adquiridos em operação interestadual, devem ter o ICMS pago de forma antecipada na entrada no estabelecimento, ou em outro momento previsto no regulamento.

Com esta análise sistemática das normas integrantes do ordenamento tributário nacional, portanto, entendemos ter ficado claro que não é cabível a interpretação dada nesta Decisão no sentido de que a exigência fiscal deveria ser feita apenas contra os adquirentes, daí porque votamos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **03640879/97**, lavrado contra **FRANNEL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$119.099,83**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) José Raimundo Ferreira dos Santos, José Carlos Boulhosa Baqueiro, José Carlos Barros Rodeiro e Helcônio de Souza Almeida.

VOTOS VENCIDOS - Conselheiros (as) Sandra Urânia Silva Andrade e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

Sala das sessões do CONSEF, 24 de março de 2003.

HELCÔNIO DE ALMEIDA SOUZA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO FERREIRA DOS SANTOS – RELATOR

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA VOTO DIVERGENTE

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIEIRO COSTA - REPR. DA PROFAZ