

A. I. Nº - 299166.0212/05-8  
AUTUADO - MICROSERVICE TECNOLOGIA DIGITAL DA AMAZÔNIA LTDA.  
AUTUANTE - WALTER LÚCIO CARDOSO DE FREITAS  
ORIGEM - IFMT/DAT METRO  
INTERNET - 16.05.06

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0147-02/06**

**EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE VENDA DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (DISCO DIGITAL DE LEITURA LASER DVD) A CONTRIBUINTE DESTE ESTADO. FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** De acordo com o Protocolo nº 19/85, o estabelecimento industrial ou importador, do produto objeto da autuação, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS referente à operação ou operações subseqüentes, a serem realizadas pelo adquirente das mercadorias. Infração comprovada. Não acolhida a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 04/11/2005, exige ICMS no valor de R\$ 1.119,33, e multa de 60%, em razão da falta de retenção do ICMS e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Consta no Termo de Apreensão nº 133234, que as mercadorias (DVD's) constantes da Nota Fiscal nº 133350, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária destinada a Poliana Vídeo Ltda., Salvador-Bahia, oriunda de Estado signatário do Protocolo 19/85, por falta de retenção do imposto.

Inicialmente, diz que o Auto de Infração atenta contra os Princípios da Legalidade, da Tipicidade, da Ampla Defesa e do Devido Processo Legal, pelo que se impõe seja declarada a sua improcedência.

Assevera que o Princípio da Tipicidade foi desrespeitado pelo fato de que a substituição tributária ocorre apenas entre contribuintes, tendo sido lavrado o Auto de Infração com relação a não-contribuinte.

No que concerne ao Princípio da Legalidade, diz que está patente no que falta a demonstração, no Auto de Infração, de que em relação aos fatos apresentados aplica-se o regime de substituição tributária referido em seu enquadramento legal.

Acrescenta que a capitulação legal do artigo 42, II, “e” da Lei 7.014/96, reporta-se tão somente a multa pelo recolhimento fora do prazo, ou seja, o dispositivo legal trazido pela fiscalização como fundamento da autuação diz respeito exclusivamente ao tempo do recolhimento e não à sua quantificação ou efetivação.

Em relação ao Princípio da Ampla Defesa redarguí a imposição de que o lançamento não se faça a partir de aspectos subjetivos, ausente qualquer previsão legal, a cuja informação o contribuinte não tem acesso. Asseverando que o Princípio da Ampla Defesa não foi observado, o que se configura pelo fato de que a fiscalização pretende basear toda a autuação, além da capitulação legal, inócula, e supostas *irregularidades constatadas e descritas no Termo de Apreensão de*

*Mercadorias e Documentos n° 133234, Cód. SEAIT 55.02.03*, pois estas supostas irregularidades não estão descritas, tampouco estão discriminadas suas supostas bases legais, no auto de infração ora impugnado. Afirma o autuado que se tem um Auto de Infração decorrente não de uma infração à legislação tributária, mas a uma suposta irregularidade descrita em outro documento, a cujo conteúdo não tivera acesso.

Reafirma que o Princípio da Ampla Defesa exige que as partes tenham acesso a todos os documentos, leis e fatos pertinentes ao processo. Eis que é essencial para a possibilidade de exercício do direito da ampla defesa, que o contribuinte possa ter conhecimento das alegações, fatos e fundamentos legais que embasaram a ação da administração. Assinala que é, portanto, necessário que estes elementos estejam à disposição do contribuinte, para que possa analisá-los e contra arrazoá-los, em momento que possibilite a apresentação tempestiva de sua defesa. Assim, é nulo o Auto de Infração que não apresenta todos os elementos de fato e de direito que o originaram, e que não dá deles conhecimento ao contribuinte.

Aduz que o Princípio do Devido Processo Legal implica na ciência do contribuinte acerca das alegações das quais deve se defender, ciência esta que deve ser anterior ao momento da apresentação da defesa.

Quanto ao Termo de Apreensão, no qual estariam contidos os fundamentos da suposta irregularidade cometida, diz que depende do conhecimento de seu conteúdo para a plena realização de seu direito à ampla defesa. Acrescenta que a ausência desta informação e destes atos, o Auto de Infração ora impugnado ofende todos os Princípios de Direito acima elencados.

Reafirma que o Auto de Infração é nulo por afrontar, além já mencionados, também os Princípios da Legalidade que impõe a prévia existência de previsão legal instituidora da exação, e o da Tipicidade que requer que ocorra o fato imponível exatamente de acordo com o previsto na norma legal para que se instaure a relação jurídico-tributária.

Cita e transcreve Celso Antonio Bandeira de Mello, para corroborar o seu entendimento sobre a ofensa aos Princípios mencionados, dizendo ser nulo o Auto de Infração por afrontar referidos princípios.

No mérito, afirma que o Auto de Infração cita como enquadramento legal apenas e tão somente o Protocolo ICM n° 19/85, que trata do regime de substituição tributária nas operações com disco fonográfico, fita virgem ou gravada e outros meios, que ocorram entre contribuintes.

Prosegue, dizendo que a empresa adquirente dos produtos se apresentou como não contribuinte do ICMS, e, de fato, pesquisa realizada no cadastro de contribuintes da SEFAZ/Bahia, revela que não há inscrição estadual em seu nome neste Estado.

Sustenta que a competência tributária é indelegável e, em sede constitucional está reservada ao Poder Público, não merecendo prosperar a autuação, pois não pode o agente produtor/vendedor assumir a função de fiscalizar, que compete privativamente ao Estado.

Afirma que a quantidade de mercadorias constantes em qualquer operação também não é sinal característico de intuito comercial.

Reitera que não cabe ao contribuinte substituto fiscalizar os estabelecimentos localizados neste Estado, sendo competência indelegável do Estado fazê-lo.

Diz que o fato de o adquirente não ter inscrição estadual impossibilita a retenção e o recolhimento do ICMS substituição, manifestando o entendimento de que se fizesse a retenção aí sim, ensejaria a lavratura do Auto de Infração, por evidente desobediência à legislação de regência.

Acrescenta que a apreensão das mercadorias é fato que por si só, afasta qualquer pretensão em relação ao ICMS substituição, considerando que a circulação posterior da mercadoria ficou impossibilitada, prejudicando a ocorrência do fato gerador presumido.

Cita e transcreve o artigo 150, § 7º, da CF, acrescido pela Emenda 3/93, para dizer que a antecipação tributária está expressamente prevista na CF.

Finaliza, requerendo que seja declarado nulo/cancelado o Auto de Infração com a consequente exoneração do correspondente crédito tributário.

Considerando que o autuado protestou por não ter recebido cópia do Termo de Apreensão e Documentos, alegando, inclusive, cerceamento de defesa, a repartição fiscal preparadora enviou-lhe cópia do referido documento e concedendo na forma regimental a reabertura do prazo de 10 (dez) dias a contar do recebimento do “AR”, para manifestação, caso assim lhe aprovasses.

Atendendo a intimação para tomar conhecimento do Termo de Apreensão, o autuado apresenta nova peça defensiva, fls. 42 a 45, na qual sustenta todas as alegações do seu arrazoado anterior.

Afirma que no item Descrição dos Fatos (Motivos Determinantes da Apreensão) consta “Mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, oriunda de Estado signatário de Protocolo de ICMS. Por falta de retenção do Imposto”. Observa que esta descrição da infração é nitidamente viesada, pois, aduz que, somente seria possível a caracterização da infração, se fossem atendidas as três condições necessárias:

1. que a mercadoria estivesse enquadrada no regime de substituição tributária;
2. que fosse oriunda de Estado signatário do Protocolo ICMS e
3. que fosse destinada a contribuinte.

Assevera que com foram preenchidas e estão descritas no Termo de Apreensão apenas as duas primeiras condições. Ou seja, encontra-se ausente a terceira, inexiste infração.

Redargúi que o Termo de Apreensão induz em erro ao descrever os fatos como se estivessem preenchidas todas as condições caracterizadoras da pretendida infração, o que efetivamente não ocorre, na ausência da terceira condição acima.

Conclui, afirmando que, ao reiterar todos os fundamentos de fato e de direito já aduzidos na impugnação, requer seja declarada a nulidade/improcedência da autuação e do procedimento de que se trata, e do auto de infração que o originou, com a consequente exoneração do correspondente crédito tributário.

Na informação fiscal apresentada (fls. 48/49) o autuante esclarece que ao verificar que a empresa destinatária estava adquirindo grande quantidade de DVDs, 250 unidades de apenas um título, o que indicava intuito de comercialização, resolveu pesquisar no site da Receita Federal, pelo CNPJ do autuado, e constatou que a atividade econômica principal da Poliana Vídeo Ltda é a “Distribuição de filmes e vídeos”, fls. 48/49, indicando que a empresa comprou-os para revenda.

Afirma que o adquirente seria apenas contribuinte do ISS se procedesse à “gravação e distribuição de filmes e vídeo-tapes” (item 63 da Lista de Serviços), desde que a distribuição não implicasse em comercialização dos filmes. Consta também na JUCEB, fls. 50 e 51, que a empresa destinatária é uma distribuidora de filmes, o que justifica a aquisição de grande quantidade de um mesmo título.

Diz que conforme determina o Protocolo ICM nº 19/85, a empresa remetente, ao vender produtos com classificação fiscal 85243900, a contribuinte do ICMS, deveria fazer a retenção do ICMS substituição favorável ao Estado do destinatário dos produtos.

Enfatiza que o autuado se confunde ao afirmar que o contribuinte do ICMS é apenas quem possui inscrição no cadastro do ICMS (CAD-ICMS), pois aquele que realiza operações de circulação de mercadorias com habitualidade ou em quantidade que caracterize o intuito comercial, conforme dispõe o artigo 36 do RICMS/97. Depois de fazer alguns comentários acerca da condição de contribuinte do ICMS, resume o seu entendimento, dizendo que o fato de não haver inscrição não conduz a condição determinante de não ser contribuinte do imposto.

Esclarece que conforme determina o Protocolo ICM nº 19/85, a empresa remetente, ao vender produtos com a classificação fiscal 85243900 a contribuinte do ICMS, deveria fazer a retenção do ICMS Substituição favorável ao Estado do destinatário dos produtos. Como não procedeu assim ficou passível da autuação que ocorreu.

Aduz que o autuado confunde-se ao afirmar que contribuinte do ICMS é apenas aquele que possui inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS (CAD-ICMS). Assinala que contribuinte do ICMS é aquele que realiza operações de circulação de mercadorias com habitualidade ou em quantidade que caracterize o intuito comercial, conforme preconiza o art. 36 do RICMS-BA/97, pois existem inúmeros contribuintes que não possuem a I.E. - Inscrição Estadual como também existem os chamados “não contribuintes” que possuem I.E. como especial, mas não estão obrigados a inscreverem-se por não serem efetivamente contribuintes daquele imposto por não preencherem os requisitos que especifiquei acima. Resume observando que o fato de não ter I.E. não leva a condição de não ser contribuinte do ICMS.

Assevera que uma das finalidades da substituição tributária é justamente de possibilitar ao Estado de arrecadar o tributo que lhe é devido de uma forma mais prática visto que é impossível estabelecer fiscalização sobre todos os contribuintes e em especial sobre os contribuintes que não tem a I.E., obrigando o substituto tributário a reter o imposto das vendas futuras, o Estado garante o recebimento do mesmo sem precisar alocar pessoal para fiscalizar uma quantidade imensurável de contribuintes inscritos ou não. Acrescenta que o próprio RICMS-BA/97 prevê que quando uma empresa contribuinte efetuar vendas a um outro contribuinte que não possua I.E., vide inciso I do art. 353 do RICMS-BA/97; ela estará obrigada a fazer a retenção do ICMS substituição.

Aponta a centralização da cobrança do imposto num contribuinte como sendo uma das finalidades da substituição tributária, por ser impraticável cobrar de todos os adquirentes das mercadorias, surgindo daí a obrigação do substituto tributário de reter o imposto nas vendas que realiza, para contribuinte inscrito e não inscrito, exemplificando o caso do não inscrito citando as vendas através do sistema “marketing direto”, que no seu entender nada mais são do que “revendedores” contribuintes do ICMS que não possuem inscrição estadual, a teor do Convênio 45/99.

Finaliza, mantendo inteiramente a autuação.

## VOTO

Da análise dos elementos que compõem os presentes autos constato que formalmente se afiguram a existência dos pressupostos de validação do Auto de Infração, lavrado com a observância das exigências contidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, em seu artigo 39, não ocorrendo quaisquer das hipóteses previstas no artigo 18, seus incisos, alíneas e parágrafos, que determinam a nulidade do ato.

Quanto a preliminar suscitada pelo autuado de ofensa aos Princípios da Tipicidade, da Ampla Defesa e do Devido Processo Legal, entendo não existir tal ofensa, considerando que a infração foi capitulada corretamente nas Cláusulas 1<sup>a</sup>, 3<sup>a</sup>, 4<sup>a</sup> e 5<sup>a</sup>, do Protocolo 19/85 e a tipificação no artigo 42, inciso II, alínea “e”, da Lei 7.014/96. Suprida que fora a lacuna decorrente da não inclusão do Termo de Apreensão de Mercadorias e de Documentos na primeira intimação, não constato também ofensa alguma ao Princípio da Ampla Defesa, tendo em vista a clareza da descrição dos fatos e tendo sido o contribuinte cientificado de todos os termos constantes do processo, tendo a oportunidade para contraditar a imputação, o que fez duplamente nas peças defensivas apresentadas, fls. 16 a 29 e fls. 42 a 45. Não vislumbro também nos autos ofensa alguma ao Princípio do Devido Processo Legal, considerando que a própria LC 87/96 e a Lei nº 7.014/96, determinam a caracterização do contribuinte que adquire mercadorias em quantidade que caracterize o intuito comercial.

O presente Auto de Infração, no seu mérito, exige do autuado na condição de contribuinte substituto inscrito neste Estado sob nº 49795826 CS, imposto, por substituição tributária, referente à falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas de mercadorias (disco digital de leitura laser para vídeo) realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia.

Apesar de argumentar que não está obrigado a fiscalizar pelo Estado da Bahia, por ser a função fiscalizadora indelegável, entendo que incorre em equívoco o autuado, ao manifestar o entendimento de que se constitui uma fiscalização, identificar a condição de contribuinte ou não do comprador. Em nenhum momento está sendo delegada ao autuado a função fiscalizadora, por ser esta efetivamente indelegável.

Na realidade, o que chama de “fiscalizar” nada mais é do que uma obrigação tributária, decorrente da relação jurídica tributária. A obrigação tributária se apresenta como o poder jurídico pelo qual o Estado exige do sujeito passivo ou responsável o cumprimento de uma prestação positiva ou negativa, na forma estabelecida em lei, podendo ser principal ou acessória.

No presente caso, verifico que o autuado não observou a sua obrigação tributária de exigir do comprador a comprovação da sua condição no Estado da Bahia, fato que conforme dito acima, não se confunde com a atribuição de fiscalizar, sendo uma obrigação acessória, que nos termos do artigo 113, § 2º, do CTN, decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização.

Entendo que caberia ao autuado consciente de sua atribuição legal no âmbito da Substituição Tributária a que está submetida sua atividade mercantil, identificar a condição do comprador/destinatário, se contribuinte ou não do imposto, exigindo, inclusive, a comprovação mediante a apresentação de documentos que se fizessem necessários para afastar quaisquer dúvidas sobre a correta aplicação da legislação tributária.

Em relação à alegação de não estar o destinatário inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS, efetivamente esta não se apresenta como condição indispensável para caracterização do contribuinte, mas, sim, o exercício efetivo de atividades tributadas pelo imposto, nos termos do artigo 151 do RICMS-BA/97, que preconiza a caracterização de pessoa contribuinte do ICMS é o preenchimento dos requisitos especificados no art. 35 do mesmo diploma legal, ou seja, *“qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”*.

Sob essa regência, além do critério da habitualidade, a condução ou aquisição de mercadorias em volume que caracterize intuito comercial, identificam a condição de contribuinte do ICMS. Disposição regulamentar essa, emanada da Lei 7.014/96 e da Lei Complementar 87/96.

Não resta dúvida alguma, na forma evidenciada pelos elementos acostados aos autos, de que a empresa destinatária estava adquirindo grande quantidade de DVDs, 250 unidades de apenas um título, assim como que exerce a atividade econômica principal de “Distribuição de filmes e vídeos”, realmente caracterizam o destinatário Poliana Vídeo Ltda como contribuinte do ICMS, independentemente de estar inscrita ou não no cadastro de contribuintes da SEFAZ (CAD/ICMS).

No que tange ao débito constatado que se encontra devidamente demonstrado à fl. (8), e foi apurado com base no valor constante na Nota Fiscal nº 133350, que acobertou o trânsito da mercadoria, acrescido da MVA de 25%, conforme previsto no Protocolo ICM nº 19/85.

Acorde o quanto estatuído no Protocolo ICM 19/85, o estabelecimento industrial ou importador, do produto objeto da autuação, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS referente à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes das mercadorias.

A mercadoria objeto da autuação (disco digital de leitura laser para vídeo gravado, classificada na posição NCM 85243900) encontra-se listada no Anexo Único do Protocolo ICMS nº 19/85, acrescido pelo Protocolo ICMS 07/00, efeitos a partir de 03.04.00.

Ante o exposto, considerando que a matéria sob exame foi objeto de protocolo, do qual, o Estado de Amazonas e Bahia são signatários, concluo dos exames realizados nas peças dos presentes

autos, que restou efetivamente comprovado o cometimento, por parte do autuado, da infração que lhe fora imputada.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299166.0212/05-8**, lavrado contra **MICROSERVICE TECNOLOGIA DIGITAL DA AMAZÔNIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.119,33**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de maio de 2006.

JOSE CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – RELATOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR