

A. I. Nº - 206948.0006/07-3
AUTUADO - F. AMARAL FILHO
AUTUANTE - MARCO AURÉLIO DUTRA DE REZENDE
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 19.09.2008

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0229-02/08

EMENTA: ICMS. NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCEDIMENTO LEGAL. A autuação foi feita em nome de pessoa ilegítima para figurar na relação jurídica tributária. A lei baiana, respaldada no Convênio ICMS 85/93, atribui ao remetente a qualidade de substituto tributário, de modo que o tributo porventura devido nas operações envolvendo adquirentes estabelecidos na Bahia é de responsabilidade do substituto tributário, sendo incabível, em princípio, a cobrança do imposto do contribuinte substituído. Para atribuição da responsabilidade supletiva ao destinatário das mercadorias, nos termos do “caput” do § 1º do art. 125 do RICMS, relativamente ao imposto devido por substituição nas operações interestaduais, por haver convênio entre a Bahia e o Estado de origem, tal medida somente é aplicável não sendo possível, por qualquer motivo, a sua cobrança do sujeito passivo por substituição, e mesmo assim o procedimento deve ser instaurado mediante Notificação Fiscal para que o destinatário das mercadorias efetue o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidos no RPAF, depois de esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, circunstância esta que precisa ser declarada ou demonstrada formalmente pela autoridade competente, devendo a Notificação Fiscal ser anexada ao processo originário. Nada disso foi observado neste caso. Impõe-se a nulidade do procedimento por ilegitimidade passiva e por inobservância do devido procedimento legal. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 25/9/07, acusa a falta de recolhimento de ICMS devido em razão de responsabilidade supletiva, referente à aquisição, de outros Estados, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária em virtude de convênio ou protocolo – pneus de automóvel, pneus de caminhão, protetores e câmaras de ar –, tendo sido feita a retenção a menos,

após esgotados todos os meios de cobrança do contribuinte substituto interestadual. Imposto lançado: R\$8.599,90. Multa: 60%.

O autuado apresentou defesa pedindo em preliminar a nulidade da autuação por insegurança na determinação da infração, implicando cerceamento de defesa, haja vista que o autuante não esclareceu quais os parâmetros adotados para a apuração da base de cálculo utilizada como “meio comparativo” para concluir que tivesse havido retenção do imposto a menos. Reclama que não encontrou no Auto nem nos seus anexos como foi que o fiscal apurou o que chamou de “ICMS devido”, para fins de comparação com o “ICMS recolhido”, e também não compreendeu como foi que o fiscal apurou os valores tidos como pagos através de GNREs, sobretudo porque o imposto é de responsabilidade do vendedor das mercadorias, o qual efetua o pagamento de dezenas ou centenas de Notas através da mesma GNRE, não havendo como se saber, por isso, que o valor do imposto retido relativo a uma Nota, em conjunto com a retenção relativa a várias outras, foi pago a menos. Alega que, como a apuração foi feita Nota por Nota, é imprescindível, para o regular exercício do direito de defesa, que no lançamento fosse indicada de modo claro a fórmula utilizada, os parâmetros comparativos e o meio de identificação dos pagamentos nas GNREs.

Quanto ao mérito, alega que, embora com a visão ofuscada pelas falhas apontadas na preliminar, tem convicção de que o lançamento é indevido, pois vende exclusivamente produtos adquiridos da Goodyear do Brasil Produtos de Borracha Ltda., assegurando que essa empresa cumpre rigorosamente suas obrigações fiscais, de acordo com os demonstrativos anexos à defesa. Diz que fez a conferência do lançamento e encontrou equívocos do autuante: a) na determinação da MVA, na situação que indica; b) erro no levantamento dos valores do IPI adicionado à base de cálculo, não sabendo se foi utilizada uma “média” ou “valores lineares” para cada Nota Fiscal, alertando que cada produto tem um percentual de IPI, conforme consta nos demonstrativos acostados à defesa; c) erros de digitação, que aponta; d) erro na cobrança de imposto por antecipação relativo a mercadorias adquiridas para uso e consumo.

Pede que o Auto seja julgado nulo ou improcedente. Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação em que rebate a preliminar suscitada, observando que o demonstrativo nº 1 discrimina, por exercício e por mês de recebimento, todas as Notas Fiscais objeto da autuação, com a soma dos valores dos produtos nelas discriminados e demais dados extraídos do corpo das Notas, tais como o IPI e o ICMS relativo à substituição, e o demonstrativo nº 2 revela os produtos (código e descrição) constantes na Nota com a identificação das respectivas MVAs. Aduz que na última folha do demonstrativo nº 1 são apresentados, em “notas explicativas”, os critérios utilizados no cálculo de cada campo que compõe a planilha de apuração do imposto devido por substituição tributária. Quanto às GNREs, esclarece que a Goodyear emite para cada Nota Fiscal de venda uma e somente uma GNRE, que acompanha a carga até o destino, grampeada na respectiva Nota Fiscal. Diz que a apuração do imposto devido por substituição foi feita individualmente, Nota por Nota, comparando o imposto apurado com o que foi destacado na Nota, sendo este exatamente o que consta na GNRE a ela anexada, de modo que, mesmo se admitindo a hipótese de existir eventualmente alguma GNRE abrangendo mais de uma Nota, tal hipótese é absolutamente irrelevante, pois o que foi consignado no levantamento em discussão como efetivamente recolhido pelo fornecedor das mercadorias foi o valor por ele destacado na Nota. Considera que a defesa deve ter-se confundido ao se referir equivocadamente aos documentos de arrecadação (DAEs), que são documentos distintos das GNREs, pois no caso dos DAEs normalmente o autuado agrupa algumas Notas Fiscais, não chegando a dezenas, muito menos a centenas, como alega a defesa.

Quanto aos erros apontados pela defesa, o fiscal reconhece ter havido equívocos. Refez o demonstrativo, reduzindo o valor do imposto a ser lançado de R\$ 8.599,90 para R\$1.369,60. Anexou demonstrativos.

Dada ciência da revisão do lançamento ao sujeito passivo, este se manifestou, reiterando todos os termos da defesa anterior. A seu ver, a informação fiscal comprova a total inconsistência da autuação, reforçando as teses levantadas na defesa, tanto em relação à preliminar quanto em relação ao mérito. Alega que os cálculos foram feitos sem a devida observância das alíquotas e “taxas” para cada produto, e foi isso o que ocasionou as diferenças apontadas no Auto. Alega que o tratamento “linear” feito na autuação não tem fundamento legal, pois cada produto se encontra adstrito a uma alíquota distinta de IPI e a uma MVA. Diz que não desconhece a diferença entre DAE e GNR *[sic]*, e que não é irrelevante, como entendeu o fiscal, o pagamento da antecipação de várias Notas através de uma só GNR [GNRE]. Argumenta que, se cada tipo de mercadoria tem alíquota diferenciada de IPI e MVA também diferenciada, o cálculo de cada Nota tem que ser feito com fiel observância quanto às diversas mercadorias adquiridas, sob pena de serem encontradas diferenças, como aconteceu neste caso. Reclama que o ente público só pode cobrar o que é devido. Diz que no tocante à MVA não foi somente no código 0102644 que o fiscal se equivocou, pois os demonstrativos apresentados com a defesa provam que a empresa havia feito os cálculos de forma correta, com total respeito às alíquotas para cada mercadoria, e não por Nota Fiscal, não havendo qualquer diferença a favor do Estado. Assinala que, com relação ao IPI, o fiscal teria confessado ter utilizado critérios inaplicáveis, afastando-se da apuração produto a produto. Fala da regularização que foi feita por determinação do autuante. Quanto às mercadorias destinadas a uso e consumo, alega que teria sido feito o pagamento da diferença de alíquotas, e ratifica os termos da defesa. Renova o pedido de nulidade ou improcedência do lançamento.

O fiscal autuante, ao ter vista da manifestação do autuado, declarou que as questões por este comentadas já foram suficientemente esclarecidas na informação prestada anteriormente, nada mais tendo a acrescentar.

O processo foi posto em julgamento na pauta do dia 28.3.08. Na sessão de julgamento, foi decidido que os autos deveriam retornar à repartição de origem a fim de que o fiscal autuante fizesse prova do preenchimento dos requisitos legais para atribuição da responsabilidade supletiva, a saber: a) prova da emissão de Notificação Fiscal em nome do destinatário, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidas no RPAF (“caput” do § 1º do art. 125 do RICMS); b) prova de que foram previamente esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição (art. 125, § 1º, I, do RICMS).

O fiscal autuante respondeu à diligência comentando a descrição do fato no Sistema de Emissão de Auto de Infração (SEAI). Quanto ao que foi solicitado pela Junta, o autuante transcreve o “caput” e o § 1º, I, do art. 125 do RICMS, grifando expressões. Conclui dizendo que, feita a análise dos termos da legislação, entende que, em virtude de ele, auditor, por opção autorizada pelo § 1º do art. 125, não ter emitido a Notificação Fiscal, não cabe anexar prova alguma do procedimento adotado pela fiscalização relativamente aos supostos requisitos legais para atribuição da responsabilidade supletiva.

Intimado o contribuinte do resultado da diligência, foi protocolada petição em que é observado que o fiscal autuante não cumpriu o que foi solicitado pelo órgão julgador. Considera que o autuante tentou fazer uma interpretação da legislação que lhe fosse favorável, porém não chegou nem perto do seu desiderato, haja vista que a faculdade prevista no art. 125, § 1º, do RICMS somente pode ser exercida se atendidos os requisitos do inciso I do aludido parágrafo, segundo o qual só deve ser adotado o procedimento fiscal se esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do

responsável por substituição, circunstância esta que deve ser declarada ou demonstrada formalmente. Argumenta que, além de limitar a faculdade de cobrança do imposto do destinatário, o RICMS exige que se prove que todas as possibilidades de cobrança do responsável por substituição foram esgotadas, de modo que no caso em exame não é possível a atribuição de responsabilidade ao autuado, tendo em vista que não foram superadas as exigências regulamentares que permitem ao fisco fazer uso da aludida faculdade, por ser condicionada.

O autuante voltou a se manifestar, reiterando os termos do pronunciamento anterior.

VOTO

Como preliminar, o autuado alegou que o imposto é de responsabilidade do vendedor das mercadorias. Em desdobramento dessa alegação, diz, na abordagem da matéria de mérito, que comercializa exclusivamente produtos adquiridos da Goodyear do Brasil Produtos de Borracha Ltda., assegurando que essa empresa cumpre rigorosamente suas obrigações fiscais.

O auditor rebateu a preliminar explicando os critérios adotados no levantamento fiscal. Comenta a forma como procedem o fornecedor e o autuado. Reconhece ter havido erro de cálculo, e opina pela redução do valor do imposto a ser lançado, de R\$ 8.599,90 para R\$ 1.369,60.

No Auto de Infração, no campo “Enquadramento”, foi apontado como fundamento o art. 125, § 1º, do RICMS.

Não basta, contudo, citar o dispositivo regulamentar, abstratamente – o que é preciso é que se proceda como o dispositivo ordena.

As mercadorias objeto do levantamento fiscal são pneus de automóvel, pneus de caminhão, protetores e câmaras de ar.

A Bahia firmou com os demais Estados o Convênio ICMS 85/93, para efeitos de substituição tributária nas operações com essas mercadorias. Todos os Estados são signatários desse convênio

Consta no Auto que as mercadorias são provenientes dos Estados de Pernambuco e São Paulo.

O pagamento do imposto relativo a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária procedentes de outros Estados está disciplinado no art. 125 do RICMS. Prevê esse dispositivo que, no caso de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação, o imposto será recolhido por antecipação na entrada no território deste Estado, tratando-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação prevista em convênio ou protocolo com a unidade federada de origem, quando o substituto tributário não fizer a retenção do imposto ou efetuar-la em valor inferior ao estabelecido no acordo: art. 125, II, “i”, 1. Porém note-se que, no final do item 1 da alínea “i” consta a expressão “observado o disposto no § 1º”.

Para atribuição da responsabilidade supletiva ao destinatário das mercadorias, nos termos do “caput” do § 1º do art. 125, relativamente ao imposto devido por substituição nas operações interestaduais, havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e o Estado de origem, tal medida somente é aplicável não sendo possível, por qualquer motivo, a sua cobrança do sujeito passivo por substituição na forma do item 1 da alínea “i” do inciso II do art. 125.

Ainda segundo o mesmo § 1º, uma vez não sendo possível, por qualquer motivo, a cobrança imposto do sujeito passivo por substituição, poderá ser emitida Notificação Fiscal em nome do destinatário das mercadorias, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidos no RPAF, sendo que, de acordo com o inciso I, só deverá ser adotado este procedimento depois de esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo

do responsável por substituição, circunstância esta que deverá ser declarada ou demonstrada formalmente pela Procuradoria da Fazenda (quando a matéria estiver afeta ao Poder Judiciário) ou pelo Auditor Fiscal, nos demais casos.

Prosseguindo a leitura, prevê ainda o § 1º, no inciso III, que, iniciado o procedimento fiscal, o Auditor Fiscal anexará o processo originário à Notificação Fiscal, a menos que o mesmo tenha sido incorporado fisicamente ao processo judicial ou requisitado por autoridade do Poder Judiciário ou do Poder Legislativo.

Nada disso foi feito.

Esta Junta solicitou em diligência que o fiscal autuante fizesse prova do preenchimento dos requisitos legais para atribuição da responsabilidade supletiva. Em resposta, o nobre autuante disse que, em virtude de ele, auditor, por opção autorizada pelo § 1º do art. 125, em face do verbo “poderá”, não ter emitido a Notificação Fiscal, não cabe anexar prova alguma do procedimento adotado pela fiscalização relativamente aos supostos requisitos legais para atribuição da responsabilidade supletiva.

Ocorre que o verbo “poderá” tem outro sentido neste caso. Para se compreender o sentido do verbo “poderá”, é preciso atentar para a regra do inciso II do § 1º, segundo o qual a atribuição da responsabilidade supletiva ao contribuinte substituído implica a desistência, por parte da fazenda pública estadual, da cobrança do imposto do sujeito passivo por substituição.

Agora, sim, fica compreensível o sentido do verbo “poderá”: a) o Estado pode emitir Notificação Fiscal em nome do contribuinte substituído, desistindo de cobrar o imposto do substituto tributário; b) ou então pode deixar de emitir a Notificação Fiscal em nome do contribuinte substituído, caso em que continuará adotando as medidas cabíveis visando cobrar o imposto do substituto tributário.

De fato, não poderia ser diferente, ou seja, não se admitiria que o Estado cobrasse o imposto dos dois – do substituto e do substituído.

Aí está o sentido do verbo poderá, que traduz a faculdade de o Estado cobrar o imposto de um ou de outro.

Em suma, o fiscal deixou de observar que no caso de mercadorias sujeita a substituição tributária provenientes de Estado signatário de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto, não tendo sido antecipado o ICMS ou tendo o imposto sido antecipado a menos, deve ser expedida Notificação Fiscal, na forma, prazo e condições previstos no RPAF, intimando o estabelecimento destinatário, de acordo com o § 1º do art. 125 do RICMS, no sentido de que efetue, espontaneamente, o pagamento do tributo por antecipação, atribuindo-se-lhe a chamada responsabilidade supletiva. Somente se o destinatário deixar de atender à aludida Notificação é que se lavra Auto de Infração. Isso não foi observado neste caso.

É nulo, conseqüentemente, o procedimento por ilegitimidade passiva: como a lei baiana, respaldada no Convênio ICMS 85/93, atribui ao remetente a qualidade de substituto tributário, o tributo porventura devido nas operações envolvendo adquirentes estabelecidos na Bahia é de responsabilidade do substituto tributário, sendo incabível, em princípio, a cobrança do imposto do contribuinte substituído. Não foi observado o devido procedimento legal. Tomo por fundamento o art. 18, IV, “b”, do RPAF.

A repartição competente examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento fiscal. É evidente que se o interessado, antes do início de nova ação fiscal, sanar

alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **206948.0006/07-3**, lavrado contra **F. AMARAL FILHO**.

Sala das Sessões do CONSEF, 4 de setembro de 2008

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA – JULGADOR