

**A I. N.º.** - 279461.0013/08-8  
**AUTUADO** - UNIMARKA DISTRIBUIDORA LTDA.  
**AUTUANTE** - VERA LÚCIA GARCIA ANDRADE  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 23. 07. 2009

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0227-01/09**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. MERCADORIAS COMPREENDIDAS EM ACORDOS INTERESTADUAIS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. O impugnante não comprovou a retenção e o respectivo recolhimento do imposto devido através do regime de substituição tributária, concernente aos Convênio ICMS de nºs 76/94 e 03/99, aos Protocolos de nºs 16/85, 17/85 e 18/85, além de Termo de Acordo celebrado com a SEFAZ/BA. A comprovação de lançamentos em duplicidade por parte da fiscalização determinam a revisão do lançamento, tornando as infrações parcialmente caracterizadas. Não acolhidas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 10/09/2008, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$129.319,35, acrescido da multa de 60%, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de proceder à retenção do ICMS, e ao conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, nos meses de abril a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005, janeiro a maio e agosto a dezembro de 2006, janeiro, fevereiro e maio a dezembro de 2007, sendo exigido o imposto no valor de R\$63.877,40;

02 – deixou de proceder à retenção do ICMS, e ao conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, nos meses de abril a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005, janeiro a dezembro de 2006 e janeiro a dezembro de 2007, sendo exigido o imposto no valor de R\$24.065,23;

03 – deixou de proceder à retenção do ICMS, e ao conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, nos meses de maio a dezembro de 2007, sendo exigido o imposto no valor de R\$20.244,63. Retenção por força do Termo de Acordo celebrado entre a SEFAZ e o contribuinte, deferido em 18/05/2007;

04 – deixou de proceder à retenção do ICMS, e ao conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, nos meses de abril a dezembro de 2004, janeiro a março de 2005 e janeiro a novembro de 2006, sendo exigido o imposto no valor de R\$18.659,30;

05 – deixou de proceder à retenção do ICMS, e ao conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para

contribuinte localizado no Estado da Bahia, nos meses de fevereiro, maio e junho de 2005, além de junho de 2006, sendo exigido o imposto no valor de R\$51,17;

06 – deixou de proceder à retenção do ICMS, e ao conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a março, maio, junho e agosto a dezembro de 2005, sendo exigido o imposto no valor de R\$2.421,62.

Consta em relação a todas as infrações que as operações foram realizadas para o Estado da Bahia sem retenção do ICMS, conforme cópias de planilhas sintéticas e analíticas gravadas em CD enviado ao contribuinte.

O autuado apresentou impugnação às fls. 153 a 160, destacando que o Auto de Infração é insubsistente, tendo em vista o disposto no transcrito § 3º do inciso I do art. 372 do RICMS/BA, que prevê que se o imposto não for retido ou recolhido antecipadamente, deve ser exigido na fronteira.

Entende que duas conclusões pode-se extrair dessa norma: a primeira é que a infração simplesmente não aconteceu, pois do contrário o imposto teria sido exigido na fronteira e não através do Auto de Infração; em segundo lugar, ainda que a infração tivesse ocorrido, não se pode mais exigir o imposto do autuado, pois o momento para a sua cobrança já precluiu, uma vez que deveria ter sido cobrado na fronteira. Aduz que sob qualquer dessas hipóteses, a autuação não pode prosperar, razão pela qual pugna pela sua insubsistência e cancelamento.

Assevera que o lançamento é inviável, por contrariar o RICMS/BA. Como o imposto que se discute e é retido na fonte pelo substituto tributário, corresponde a uma cadeia de contribuintes, na realidade é devido por terceiros contribuintes que realizarão os fatos geradores da obrigação tributária em questão, sendo esta a razão porque o ICMS antecipado é retido na fonte.

Entende que por esse motivo não tem pertinência que o imposto eventualmente não retido na fonte seja exigido do substituto tributário, uma vez que, assim, a cobrança recairia sobre quem não é o verdadeiro contribuinte, que não terá como se ressarcir junto aos verdadeiros contribuintes, enquanto que a Fazenda Estadual tem o poder/dever de fiscalizar e exigir o imposto dos contribuintes baianos que tenham adquirido mercadorias sem a retenção do tributo, caso estes não tenham recolhido espontaneamente o ICMS devido por suas operações.

Utiliza-se novamente do RICMS/97, neste caso dos artigos 372, inciso III e 125, inciso II, alínea “i”, item 1, argumentando que nos casos concernentes a operações interestaduais em que o remetente não tenha efetuado a retenção do imposto, este será exigido do adquirente estabelecido na Bahia, na entrada da mercadoria no território baiano.

Acrescenta que na presente situação, está caracterizada a ilegitimidade passiva tributária do autuado, com base no disposto no transcrito art. 353, inciso II do RICMS/97. Pugna pela total insubsistência do Auto de Infração.

Por cautela e apenas para efeito de argumentação, caso não seja declarada a insubsistência total do Auto de Infração, requer a sua retificação, considerando que identificou alguns erros materiais nos demonstrativos elaborados pela autuante, que se referem a lançamentos em duplicidade das operações correspondentes às Notas Fiscais de nºs 856, 859, 951, 1.189, 2.606 e 2.642, todas relativas ao mês de abril de 2004.

Acrescenta que tendo em vista o grande volume de dados constantes nos demonstrativos fiscais, é possível que haja outros erros, o que ainda está sendo aferido. Contudo, devido ao prazo limite para apresentação da impugnação, reserva-se o direito de trazer aos autos, em momento oportuno, os eventuais erros materiais que, porventura, ainda encontre no levantamento fiscal.

Requer que o Auto de Infração seja julgado totalmente insubsistente, arquivando-o definitivamente, com base nas razões apresentadas. Por cautela, solicita que sejam retificados os erros materiais apontados, corrigindo-se, assim, o próprio Auto de Infração.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 203 a 208, ressaltando que o impugnante reconheceu tacitamente a procedência parcial das infrações, apontando erros materiais nos demonstrativos fiscais que lastrearam a autuação, por corresponderem a lançamentos em duplicidade, conforme exemplificado à fl. 159.

Esclarece que contestará, item a item, as alegações contidas na peça defensiva, reconhecendo a ocorrência de lançamentos em duplicidade referentes a algumas operações, fato que será totalmente saneado, conforme passou a tratar.

Afirma que não procede a alegação de que a aplicação do instituto da responsabilidade tributária – contribuinte substituto, após as mercadorias terem sido entregues ao contribuinte de destino, deixa de existir a responsabilidade do remetente, conforme prescreve o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia.

Aduz que quando o contribuinte menciona o § 3º, inciso I do art. 372, frisa parcialmente seu conteúdo, desprezando o final do referido inciso, que atribui a responsabilidade ao remetente. Acrescenta que o contribuinte não atentou para a disposição verificada no inciso II do art. 372 que prevê que a responsabilidade do destinatário se restringe aos valores referentes a frete e seguro, quando esses valores forem desconhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal.

Ressalta que o autuado se utilizou dos artigos 372, inciso III e 125 do RICMS/BA, como base para sua defesa, porém não mencionou que de acordo com o § 1º do mesmo art. 125, quando não tiver sido feita a retenção do imposto pelo remetente e não for possível, por qualquer motivo, a sua cobrança desse contribuinte, o imposto poderá ser cobrado do destinatário, de forma espontânea, porém depois de esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição.

No entanto, essa circunstância deverá ser demonstrada formalmente pela Procuradoria da Fazenda, no processo originário, quando se tratar de matéria afeta ao Poder Judiciário ou pelo Auditor Fiscal, nos demais casos. Além disso, 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.

Desse modo, resta claro que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto por substituição tributária é do remetente, mesmo após ultrapassar a fronteira do Estado, pois ainda não cessou sua responsabilidade tributária, não se esgotou o prazo decadencial, não houve recolhimento espontâneo no primeiro posto de fronteira, fatos que ensejam a cobrança do ICMS através do Auto de Infração, sendo que a obrigatoriedade do remetente decorre, também, de disposição dos convênios e protocolos celebrados entre os Estados da Bahia e do Espírito Santo.

Manifesta o entendimento de que ao se reportar ao mérito, o contribuinte reconhece a procedência da autuação, porém, por cautela, aponta erros materiais nas planilhas que lastrearam o levantamento. Reconhece que são verídicas as ocorrências indicadas pelo impugnante, as quais foram sanadas por meio das planilhas acostadas às fls. 171 a 201, assim como de CD e autenticador.

Indica que após as modificações processadas, a composição das infrações passa a ser a seguinte:

RESUMO GERAL	DÉBITO ORIGINAL (R\$)	APÓS A REVISAO (R\$)
Infração 01 - medicamentos	63.877,40	62.079,26
Infração 02 - lâminas/isqueiros	24.065,23	23.345,08
Infração 03 - Termo de Acordo	20.244,63	19.975,90

Infração 04 - tintas e vernizes	18.659,30	18.077,87
Infração 05 - lâmpadas elétricas	51,17	36,64
Infração 06 - pilhas e baterias	2.421,62	2.319,63
<b>Total Geral</b>	<b>129.319,35</b>	<b>125.834,38</b>

Pelo exposto, mantém tudo o quanto foi relatado no Auto de Infração e na informação fiscal, com a devida ressalva quanto à reforma das planilhas e CD acostados e entregues ao contribuinte, em vista dos lançamentos em duplicidade.

Sendo cientificado quanto ao resultado da diligência, o autuado se manifestou às fls. 212 a 215, quando reiterou os argumentos oferecidos em sua impugnação, reprisando o pedido de insubsistência do Auto de Infração, em razão dos motivos já apresentados.

Ressalta que não faz sentido a afirmação da autuante de que o impugnante teria reconhecido tacitamente a procedência parcial das infrações, por ter apontado erros materiais existentes nos demonstrativos fiscais.

Reconhece que é na peça impugnatória que o contribuinte deve trazer todas as matérias concernentes à sua defesa, com base no princípio da eventualidade, haja vista que se não proceder dessa forma, os elementos que deveriam ser apresentados não serão posteriormente admitidos, sendo por esta razão que, por cautela, demonstrou os erros existentes no ato administrativo.

Observa que isso não significa qualquer reconhecimento, tampouco tácito, de que os valores constantes no Auto de Infração seriam devidos, denotando, apenas, que se os argumentos atinentes à insubsistência da autuação não forem aceitos, os equívocos citados deverão ser retificados. Frisa que não reconheceu, até porque não há porque reconhecer nenhuma infração ou tributo a ele imputado, razão pela qual a argumentação da Auditora Fiscal não deve subsistir.

Reitera as alegações alinhavadas na peça defensiva e requer a total insubsistência do Auto de Infração.

## VOTO

Rejeito as nulidades argüidas direta ou indiretamente pelo autuado, uma vez que a descrição dos fatos e a sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável. Foi obedecido o devido processo legal, tendo o impugnante exercido a ampla defesa e o contraditório, tendo em vista que os levantamentos foram efetuados com base nos dados disponibilizados pelo contribuinte, além dos demonstrativos, que foram entregues ao impugnante, indicarem pormenorizadamente os cálculos realizados. Assim, observo que o PAF está revestido de todas as formalidades legais, não havendo nenhuma violação dos princípios que regem o direito administrativo fiscal.

No que se refere à alegação de ilegitimidade passiva, lastreada no quanto disposto no art. 353, inciso II do RICMS/97, assevero que a determinação em referência está voltada exclusivamente para os contribuintes localizados no Estado da Bahia, quando comercializarem internamente mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária. Desse modo, não se aplica em nenhuma hipótese ao caso da lide, como supôs o autuado.

O presente Auto de Infração compreende seis imputações, sendo todas elas referentes à falta de retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. Observo que tais exigências correspondem, respectivamente, a medicamentos (Convênio ICMS nº. 76/94), lâminas de barbear e isqueiros (Protocolo ICM nº. 16/85), Termo de Acordo celebrado com a SEFAZ/BA, tintas e vernizes (Conv. ICMS nº. 03/99), lâmpadas elétricas (Prot. ICM nº. 17/85), e pilhas e baterias (Prot. ICM nº. 18/85).

O autuado manifestou o entendimento de que, com base em dispositivos do Dec. nº 6.284/97 (RICMS/BA), quais sejam os artigos 372, inciso III, § 3º, inciso I; 125, inciso II, alínea “i”, item 1; e 353, inciso II, caberia à fiscalização estadual exigir o ICMS não retido pelo substituto tributário, nem cobrado nos postos fiscais de fronteira, dos estabelecimentos adquirentes situados neste Estado.

Ressalto que não tem nenhuma pertinência essa linha argumentativa. Isto porque, em primeiro lugar, estando as mercadorias objeto da exigência tributária subordinadas a acordos interestaduais, o contribuinte deve atender às normas previstas nos referidos acordos, que prevalecem inclusive em relação à legislação tributária das unidades federadas signatárias, sendo este entendimento corroborado pela orientação contida no art. 370, do RICMS/BA, que determina que nas operações interestaduais com mercadorias subordinadas à substituição tributária, deverão ser observadas as disposições contidas nos respectivos acordos interestaduais.

Em segundo lugar, os próprios dispositivos do RICMS/BA utilizados pelo impugnante vão de encontro às suas alegações, senão vejamos: a diretriz emanada do inciso I do § 3º art. 372, estabelece que se o imposto não for retido ou recolhido antecipadamente, deverá ser exigido na fronteira, porém atribuindo-se a responsabilidade ao remetente; a previsão de pagamento do ICMS por parte do destinatário, contida no inciso II do art. 372, aplica-se apenas aos valores atinentes ao frete e ao seguro, quando estes não forem conhecidos pelo sujeito passivo por substituição; de acordo com o inciso III do art. 372 e com o inciso I do § 1º do art. 125, somente será efetuada a cobrança do imposto do destinatário depois de esgotadas todas as possibilidades de sua exigência do responsável por substituição; por fim, o art. 353, inciso II, tem pertinência tão somente com as operações internas realizadas por contribuintes estabelecidos na Bahia, não se aplicando ao caso em lide.

Por último, saliento que na presente situação deve-se ater ao que dispõe a Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº. 81/93, pois é justamente aí que se encontra a determinação de que cabe ao autuado, que se encontra situado no Estado do Espírito Santo, a atribuição de responsável tributário, devendo efetuar a retenção e o subsequente repasse do tributo ao Estado da Bahia. Para um melhor entendimento transcrevo abaixo a mencionada cláusula:

*“Cláusula segunda. Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.”*

No que concerne ao questionamento defensivo relativo ao lançamento de notas fiscais em duplicidade nos demonstrativos elaborados pela fiscalização, quando foram citados documentos fiscais a título exemplificativo, verifico que a autuante, de forma acertada, acatou as alegações do contribuinte, efetuando uma revisão completa do lançamento, tendo elaborado novos demonstrativos, excluindo os dados que se encontravam inconsistentes, em decorrência das duplicidades apontadas pelo impugnante. Realço que tendo sido cientificado a respeito da revisão procedida e dos novos valores concernentes às imputações, o autuado apresentou manifestação, porém não se pronunciou quanto aos montantes indicados nos demonstrativos reformulados, o que considero como uma aceitação tácita desses resultados.

Assim, considerando que as seis infrações foram objeto de reformulação, todas elas restam caracterizadas de forma parcial, representando o valor total do débito de R\$125.834,38, conforme tabela que apresento em seguida. Fica mantida a distribuição dos valores exigíveis para cada uma das infrações, por período de ocorrência, de acordo com o demonstrativo de débito constante às fls. 196 a 199, em conformidade com o seguinte resumo:

INFRAÇÃO	VALOR JULGADO (R\$)
01	62.079,26
02	23.345,08
03	19.975,90
04	18.077,87
05	36,64
06	2.319,63
<b>TOTAL</b>	<b>125.834,38</b>

Diante do exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **nº. 279461.0013/08-8**, lavrado contra **UNIMARKA DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$125.834,38**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de julho de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR