

**A. I. N°** - 279462.0001/08-2  
**AUTUADO** - VOTORANTIM CIMENTOS N / NE S/A  
**AUTUANTES** - KLEBERSON POLITO BARRETO e NILDA BARRETO DE SANTANA  
**ORIGEM** - IFEP/COMÉRCIO  
**INTERNET** - 28.08.09

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF N° 0290-04/09

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONTRIBUINTES DESTE ESTADO. **a)** RETENÇÃO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Excluídas as operações que estavam em desacordo com o previsto pelo Protocolo 11/85, porque não se destinavam às saídas subseqüentes. Infração parcialmente subsistente. **b)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. O autuado, empresa fabricante de cimento, localizado no Estado de Sergipe, ao transferir as suas mercadorias para as filiais atacadistas, situadas neste Estado, na condição de substituto tributário, inscrito no cadastro do Estado da Bahia, é responsável pelo pagamento do ICMS. Infração comprovada. Rejeitada a nulidade suscitada e indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 09/12/2008, exige ICMS no valor de R\$ 96.491,76, em razão das irregularidades abaixo descritas, no período de outubro 2006 / dezembro 2007:

01 - Procedeu à retenção a menos do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Valor R\$ 6.293,28 e multa de 60%.

02 - Deixou de proceder à retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Valor R\$ 90.198,48 e multa de 60%.

O autuado, através de advogado, legalmente constituído com Procuração em substabelecimento, fl. 104, ingressa com defesa, fls. 94 a 102, na qual tece, preliminarmente, o argumento de que a autuação não tem fundamentação legal, pois as exigências discriminadas partem de premissas inverídicas, são absolutamente inseguras e em ofensa ao disposto no art. 18, incisos II e IV, “a”, do RPAF; suscitando, assim, sua nulidade por ilegitimidade passiva da Autuada, posto que as operações foram realizadas por estabelecimento autônomo, situado no Estado de Sergipe, não tendo o fisco comprovado que todos os esforços foram esgotados para ser cobrado o imposto do contribuinte “principal”.

Insiste que a faculdade de se cobrar o ICMS do contribuinte “substituto”, prevista no art. 125, § 1º, do RICMS, somente pode ser exercida se atendidos os requisitos do inciso I, do § 1º, do mesmo art. 125, que transcreve à fl. 96, restando caracterizado o caráter de “extraterritorialidade” da ação fiscal, sendo nulo o lançamento. Cita e transcreve decisão no Acórdão 0121-11/05 para embasar sua tese.

No mérito, afirma que de acordo com as notas fiscais juntadas ao PAF as vendas listadas nos itens 01 e 02, não foram destinadas a “revendedores”, e sim a consumidores finais (pessoas físicas, construtoras etc), não existindo “operações subseqüentes” a serem tributadas e, por via conexa, não havendo que se falar em retenção e recolhimento do ICMS.

Aduz que a exigência é baseada nas vendas internas de mercadoria enquadrada no regime de substituição, e na hipótese, impõe-se a existência de contribuinte substituto e contribuinte substituído significando dizer que a legislação enquadra em determinada situação àqueles que realizem operações com contribuintes do imposto, hipótese em que o ICMS que seria devido em operações posteriores, para a segurança do Estado, é antecipado ou substituído. Cita e transcreve caput dos artS. 352 e 353, RICMS/BA para concluir que no caso em tela não se vislumbra operações internas subseqüentes. Ainda porque, diz, em se tratando de operação interestadual com cimento, há imposição de substituição tributária no momento da venda, restando indevido o pagamento de tributo na operação posterior. Esclarece que, quando da aquisição, da compra por parte da autuada, o vendedor estava obrigado a recolher o ICMS substituto da operação posterior, ou seja, “a revenda que a autuada efetuará”. Entende que impor novo recolhimento é reconhecer direito a créditos e impor verdadeira bitributação, o que subverte o sistema de apuração do ICMS.

Informa que o raciocínio acima também decorre do Protocolo nº 11/85, descrevendo sua Cláusula Primeira, fl. 100, que dispõe sobre a responsabilidade do industrial ou importador pela retenção e recolhimento nas operações interestaduais com cimento, no que não se inclui o autuado. Pede, para evitar controvérsias, a realização de perícia contábil, invocando o art. 16, IV, Dec. 70.235/72. Traz à colação quesitos a serem respondidos e indica assistente técnico para tal mister.

Finaliza, protestando pela produção de outros meios de provas, juntado posterior de documentos, além de revisão por fiscal, esperando que o auto de infração seja julgado nulo ou improcedente.

Os autuantes prestam Informação Fiscal de fls. 115/119, repetindo, antes, por argumento utilizado, os termos das razões do sujeito passivo, fazendo a seguir os seguintes esclarecimentos:

Dizem que, conforme consta no sistema de informação do contribuinte – INC, fl. 87, o autuado está sediado no Estado de Sergipe com atividade de “fabricação de cimento”, obrigado a reter o ICMS por substituição tributária, nas saídas de cimento para o Estado da Bahia por força da Lei Complementar 87/96 e Protocolo 11/85, além da Lei nº 7.014/96, cujos trechos são transcritos, fl. 116.

Aduzem que o autuado realizou diversas operações com cimento e deve observar sua atividade e a destinação da mercadoria para aplicação de alíquota e margem de valor agregado que seja correspondente a cada operação. Esclarecem ainda que a presente ação não objetivou operações destinadas a consumidor final, às prestadoras de serviços, ou aquisições para fins de insumos.

Afirmam que na infração 01, o contribuinte incluiu na base de cálculo do imposto margem menor que 20%, prevista no Protocolo 11/85, quando da saída de cimento para contribuintes da Bahia. No entanto, dizem que verificaram equívoco cometido em incluir no levantamento as aquisições das empresas TOP ENGENHARIA, MINERAÇÃO CARAÍBAS E MIRABELA MINERAÇÃO, cujos cálculos foram refeitos reduzindo o valor para R\$ 2.784,55, apresentando novo demonstrativo de débito.

Na infração 02, asseverando que as empresa podem ter atividades e ramos diversos, nada impede que incluam em seus negócios a comercialização de cimento. Assim, conforme demonstrativos de fls. 16 a 38, o autuado deixou de fazer a retenção na fonte do ICMS ST, quando da saída de cimento para contribuintes localizados no Estado da Bahia, anexando extratos de cadastro desses contribuintes.

Dizem da legitimidade dos créditos lançados no presente auto de infração.

Em função da alteração do valor da exigência na infração 01 apresentam proposta de reabertura do prazo de defesa, relacionam os compradores baianos excluídos do levantamento e constituição do débito remanescente.

Intimado a conhecer da Informação Fiscal e das alterações procedidas na exigência de início (fl. 156), o autuado não se manifesta. Protocola novo substabelecimento, fls. 158/159, ao tempo em que solicita que as comunicações processuais sejam entregues no endereço profissional dos novos prepostos.

## VOTO

Cumpra antes apreciar as questões de forma trazidas aos autos pelo sujeito passivo. Argumenta, pois, que a autuação não tem fundamentação legal e que as exigências partem de premissas inverídicas, absolutamente inseguras e em ofensa ao art. 18, incisos II e IV, “a”, do RPAF/BA. Da análise dos elementos contidos nos autos, verifico que na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no artigo 39, do RPAF, estando apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais, inexistindo qualquer óbice que signifique preterição do direito de defesa, falta de elementos a identificar a matéria, objeto da lide ou ilegitimidade passiva.

No caso concreto, a mercadoria objeto da autuação – cimento – está sujeita ao regime de substituição tributária, conforme o Protocolo nº 11/85, cabendo ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes. Portanto, o autuado é o sujeito passivo por substituição, devendo figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária, não podendo prosperar a arguição de nulidade por ilegitimidade passiva. Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade argüida.

Com relação ao pedido de Perícia Fiscal, resta indeferido tendo em vista que as provas da questão em lide não dependem do conhecimento especial de técnicos e mesmo a diligência por fiscal estranho ao feito, uma vez que os fatos controversos estão vinculados à escrituração fiscal do próprio requerente, cuja prova ou a sua cópia pode ser por ele juntada aos autos (art. 147, RPAF BA, Decreto 7.629/99).

No mérito, o presente lançamento exige ICMS retido e não recolhido ou ICMS-ST recolhido a menos com base em que o autuado, empresa fabricante de cimento, localizado no Estado de Sergipe, ao vender seus produtos para adquirentes situados no Estado da Bahia, na condição de substituto tributário, inscrito no Estado da Bahia, está responsabilizado pelo pagamento daquele imposto a este Estado.

É cediço que a condição de sujeito passivo por substituição tributária é determinada pela realização por contribuinte de operações interestaduais com as mercadorias a que se referem os Convênios ou Protocolo correspondentes, sendo responsável pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário.

Nos termos do Protocolo nº 11/85, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com cimento de qualquer espécie, posição 2523 do sistema NBM / SH, entre contribuintes do ICMS situados nas unidades federadas signatárias deste protocolo, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas ou na entrada para o uso ou consumo do destinatário. O Estado de Sergipe, onde está situado o autuado, assinou sua adesão através do Protocolo ICM 22/87, efeitos a partir de 01.01.88.

A Lei nº 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia dispõe que, nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas. Nesse sentido, comunga o art. 373 do RICMS/BA, que nas operações interestaduais entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, em favor da unidade federada destinatária, na condição de sujeito passivo por substituição, regra extraída do Convênio ICMS 81/93.

Conforme se vê da leitura dos dispositivos acima transcritos, que recepcionaram as disposições dos Convênios e Protocolos – inclusive o Protocolo nº 11/85 -, as operações interestaduais relativas à substituição tributária são regidas conforme o disposto nestes dispositivos regulamentares e nos Convênios e Protocolos para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas.

Ressalte-se que, quando a lei imputa ao substituto o dever de recolher o imposto pelas operações subsequentes, está atribuindo, antes, uma responsabilidade por débito alheio, pois o substituto não participa do fato gerador do imposto. Contudo, descumprindo a obrigação de reter o imposto devido ou de recolher o imposto retido, o substituto passa a ter responsabilidade própria perante o fisco.

Nesse passo, não assiste direito ao autuado ao questionar que não pode ser considerado contribuinte substituto por não ter realizado operações com contribuintes do imposto, citando dispositivo dos arts. 352 e 353, RICMS/BA, ou porque já houvera recolhimento anterior quando da aquisição de cimento branco.

As operações de vendas foram realizadas para contribuintes do ICMS cadastrados no Estado da Bahia, conforme atestam os demonstrativos elaborados pelos autuantes tanto para a infração 01 como para a infração 02, além de comprovantes da situação cadastral dos adquirentes, fls. 120/151. As aquisições que estavam em desacordo com o previsto no Protocolo 11/85, porque não se destinavam a uma saída subsequente, foram excluídas, na infração 01, conforme pode ser verificado do novo demonstrativo de apuração do ICMS-ST retido a menos, fls. 154 a 155, que reduziu a exigência de R\$ 6.293,28 para R\$ 2.784,55. Na infração 02, os autuantes elaboraram demonstrativos de fls. 17 a 38, discriminando as aquisições feitas por contribuintes localizados no Estado da Bahia, cuja retenção não foi procedida pelo estabelecimento autuado.

Com relação ao cimento branco, igualmente, não procede a contestação do autuado no sentido de que sobre esse produto já houvera substituição anterior, considerando que está sujeito à substituição tributária aludida, cimento de qualquer espécie, na posição 2523 do sistema NBM / SH. A posição ocupada pelos cimentos brancos corresponde a 2523.21 00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI (Decreto nº 4.542/02).

Com relação ao questionamento defensivo acerca da responsabilidade supletiva do contribuinte substituto, no caso concreto, não se configuram as hipóteses previstas no art. 372, § 3º, inciso III, RICMS/BA, que demandariam as providências do § 1º do art. 125, exigindo ainda prova formal dessa circunstância. A responsabilidade do autuado, no caso em tela, não tem caráter supletivo. Em contrário, tal hipótese apenas confirma a sua responsabilidade legal, que é, de fato, o responsável pelo pagamento do imposto ora exigido. A supletividade, como característica básica dessa modalidade vem a indicar que o contribuinte original não é ignorado, havendo mudança do sujeito passivo em momento posterior. Esse caráter supletivo da responsabilidade tributária prevista no art. 128, CTN, apenas se concretiza quando o substituto não honra a sua obrigação, em situações excepcionais previstas na legislação. Portanto, no caso em comento, não há falar em supletividade ou caráter de “extraterritorialidade da ação fiscal”, como quer o autuado, em face da legitimidade ativa do Estado da Bahia para constituir crédito tributário contra contribuintes localizados em outro Estado da Federação, que estejam sob o regime de Substituição Tributária.

No que concerne, por fim, à indicação pelo autuado do endereço profissional de seus advogados para notificação de qualquer comunicado de natureza processual, não vislumbro qualquer óbice ao seu atendimento, que deverá ser observado pelo órgão competente da Secretaria da Fazenda ao enviar as intimações e demais comunicações relativas ao Auto de Infração em lide. Vale ressaltar, porém, que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA e, em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional, art. 127, que orienta, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do fisco.

Diante do exposto, sendo o autuado cadastrado como contribuinte substituto e realizando operações com cimento de qualquer espécie para contribuintes do ICMS situados neste Estado, aplica-se integralmente o regime de substituição tributária, cabendo ao remetente promover a

retenção e recolhimento do ICMS referente às operações subseqüentes, em favor do Estado da Bahia, conforme exigido no Auto de Infração em exame, na infração 02, valor R\$ 90.198,48.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279462.0001/08-2**, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 92.983,03**, 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, 20 de agosto de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES - JULGADOR