

**A.I. Nº** - 269203.0003/09-2  
**AUTUADO** - SAPEKA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FRALDAS DESCARTÁVEIS DO NORDESTE  
**AUTUANTE** - SUELY CRISTINA TENÓRIO MUNIZ RIBEIRO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 25. 03. 2010

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO JJF Nº 0059-01/10

**EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO POR SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO SITUADO EM OUTRO ESTADO.** Restou comprovado que o autuado na qualidade de substituto tributário não efetuou a retenção e o conseqüente recolhimento do imposto devido. A responsabilidade dos destinatários no caso de existência de Convênio ou Protocolo é supletiva, valendo dizer que estes não estão obrigados a efetuar o recolhimento do imposto, cuja obrigação de retenção e recolhimento é do remetente. A obrigatoriedade por parte dos destinatários surge apenas quando esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do remetente, circunstância que deverá ser comprovada formalmente. Elementos de provas apresentados pelo impugnante elidem parte deste item da autuação. **Infração parcialmente caracterizada. b) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO.** Infração reconhecida. Não acolhida a nulidade argüida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 17/09/2009, exige ICMS no valor de R\$ 35.264,14, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. 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, nos meses de julho, setembro e outubro de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 26.669,45, acrescido da multa de 60%;
2. Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no mês de dezembro de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 8.594,69, acrescido da multa de 150%.

O autuado apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício (fls. 25 a 31), argüindo, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que no caso dos autos a exigência do pagamento do tributo não retido é de responsabilidade do contribuinte substituído, segundo diz, conforme prevê a legislação tributária do Estado da Bahia, restando claro que o Fisco da Bahia não tinha competência para realizar a autuação em lide, em decorrência de a obrigação tributária, cujo fato impositivo ocorrerá no futuro, será do contribuinte e não das empresas destinatárias dos produtos que adquiridos, todas com domicílio no Estado da Bahia.

Sustenta que não praticou qualquer infração, em face das operações mercantis de venda de seus produtos a contribuintes do Estado da Bahia.

Invoca e reproduz o art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, que trata de nulidade de atos praticados por autoridade, órgão ou servidor, na esfera fazendária.

Diz que com tais considerações, deve ser acolhida a preliminar argüida, para julgar nulo o Auto de Infração.

Prosseguindo, diz que caso não seja acolhida a nulidade argüida, no mérito, o lançamento do crédito tributário procede apenas em parte, conforme diz demonstrará.

Esclarece que é uma empresa industrial, conforme a Cláusula Terceira de seu Estatuto Social, cujo objetivo é indústria e comércio de fraldas descartáveis.

Alega que nessa condição, destinou para as empresas Macro Real de Estivas Ltda., Proativa Distribuição de Alimentos Ltda., e Cabral e Souza Ltda., estabelecidas nos municípios de Salvador e Vitória da Conquista, produtos comercializáveis de sua fabricação, isto é, fraldas descartáveis e absorventes higiênicos.

Acrescenta que tais operações ocorreram em conformidade com a legislação tributária pertinente, no âmbito dos Estados de Pernambuco e Bahia, sendo que, a não retenção do imposto na qualidade de substituto tributário, nessas operações de vendas para empresas situadas no território baiano, explica-se pelo fato de que as destinatárias de seus produtos Macro Real de Estivas e Cabral e Souza Ltda., já haviam firmado com a Secretaria da Fazenda ajustes para o recolhimento do imposto devido por antecipação, mediante Termos de Acordos e Regimes Especiais, conforme documentação que anexa aos autos.

Salienta que na condição de conveniada com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, no que tange à Macro Real, a não retenção do ICMS/ST, objeto da autuação, referentes às Notas Fiscais nºs 496 e 772, apesar de não retido pelo substituto, foi pago pelo substituído, conforme DAEs nos valores de R\$ 17.050,19 e R\$ 8.347,40, que acosta aos autos.

Frisa que relativamente à empresa Cabral e Souza Ltda., também na condição de conveniada com a Fazenda, a não retenção do ICMS/ST, objeto da autuação referente às Notas Fiscais nºs 949, 950 e 957, apesar de não retido, foi pago pelo substituído, conforme DAEs, no total de R\$ 14.331,78, que anexa aos autos.

Quanto à empresa Proativa Distribuição de Alimentos Ltda., admite que inobstante a retenção do ICMS/ST, não foi feito o recolhimento, o que será diz será efetuado quando do julgamento da ação fiscal em comento.

Continuando, afirma que os contribuintes substituídos e conveniados com a Secretaria da Fazenda, procederam ao recolhimento do ICMS/ST, nos prazos e condições estabelecidas no Regulamento do ICMS.

Aduz que em observância às disposições expressas no RICMS/BA, no tocante ao imposto devido por antecipação, este deverá ser recolhido pelo próprio contribuinte em se tratando de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação prevista em convênio ou protocolo com a unidade federada de origem.

Sustenta que no caso de Auto de Infração, nas aquisições de outra unidade da Federação, se não feita a retenção do imposto pelo remetente, como no presente caso, a legislação pertinente prevê a emissão de Notificação Fiscal em nome do destinatário, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidas no 124 do Regulamento do ICMS, cujo teor reproduz.

Salienta que no caso do presente Auto de Infração, embora não tenha retido o imposto na saída, há de se admitir que tal medida não resultou em prejuízos ao erário baiano, pois todas as operações de saída dos produtos de seu estabelecimento estão vinculadas às duas empresas que gozavam dos benefícios de recolhimento do imposto, mediante concessão do Termo de Acordo e Regime Especial, como já explicitado acima, sendo o recolhimento antecipado do imposto na qualidade de substituídos, realizado no prazo regulamentar, conforme prova documental.

Continuando, admite como correta a exigência fiscal relativa às Notas Fiscais destinadas a empresa Proativa Distribuição de Alimentos Ltda., por

recolhido o ICMS retido nessas operações de substituição tributária, esclarecendo que o pagamento será efetuado.

Ressalta que em obediência ao princípio da territorialidade, compete ao Fisco baiano averiguar e constatar o recolhimento do imposto, em se tratando de empresas estabelecidas em seu Estado, sendo defeso a Fazenda Pública lhe exigir o pagamento do imposto, quando o próprio Regulamento do ICMS, no inciso II do § 1º, do art. 125, prescreve que a atribuição da responsabilidade supletiva ao contribuinte substituído, implica em desistência, por parte da Fazenda Pública estadual da cobrança do imposto do sujeito passivo por substituição, conforme transcreve.

Conclui requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, no mérito, a sua procedência parcial, na parte referente ao ICMS/ST relativo às Notas Fiscais nºs 1451 e 1452.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 73 a 77, na qual esclarece que o Auto de Infração foi lavrado com base no Convênio nº 76/94 de 08.07.94, celebrado entre os Estados da Federação e o Distrito Federal, o qual dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos. Acrescenta que a Cláusula Primeira do referido Convênio atribui a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes ao estabelecimento importador ou industrial fabricante.

Registra que o Convênio ICMS 81/93 de 15.09.93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, dispõe em sua Cláusula Segunda, que 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.

Salienta que em qualquer operação interestadual cuja mercadoria possua Convênio ou Protocolo fica atribuída ao remetente a responsabilidade pelo tributo, sendo no presente caso, a obrigatoriedade de efetuar a antecipação tributária sobre os produtos arrolados na autuação do autuado.

Consigna que a empresa Cabral e Souza Ltda., firmou com a Secretaria da Fazenda da Bahia o Termo de Acordo nº 833.042/94 para pagamento do ICMS referente à operação subsequente com os produtos apontados pelas Portarias 225 de 28/05/93 e 270 de 22/06/93 (revogada a partir de 01/03/04 pela Portaria nº 114/04) até o nono dia do mês seguinte ao da entrada dos mesmos no respectivo estabelecimento. Já a empresa Macro Real de Estivas LTDA firmou o Termo de Acordo nº 669.845/93 para efetuar o pagamento do ICMS referente à operação constante na já citada Portaria 270 até o quinto dia após o ingresso da mercadoria na Bahia. Ambas as Portarias tratam da antecipação do recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria no território deste Estado, desde que não tenha havido retenção na fonte, ou esta tenha sido feita a menor. Acrescenta que em nenhum momento os referidos Termos de Acordo ou as citadas Portarias eximem o estabelecimento importador ou industrial situado em outra unidade da federação de efetuar a retenção do ICMS nas vendas de produtos sujeitos à substituição tributária para o Estado da Bahia.

Observa que o autuado apresenta à fl. 53, cópia de DAE com valor principal de R\$ 7.453,04, afirmando se referir ao pagamento do ICMS relativo à Nota Fiscal nº 772, cujo número foi acrescentado a caneta. Frisa que não foi possível identificar com precisão o número correto da Nota Fiscal constante no DAE, pois a cópia anexada pelo autuado não está perfeitamente legível. Registra que em conformidade com o Anexo 2 (fl. 10), o valor do ICMS-ST correspondente à referida nota fiscal é de R\$ 6.936,59.

Relativamente à Nota Fiscal nº 496, diz que o autuado anexou à fl. : pagamento efetuado pela empresa Macro Real de Estivas do ICMS fiscais, dentre estas a Nota Fiscal nº 496 de 26/07/2007, totalizando v

porém, não anexou a memória de cálculo demonstrando o valor recolhido para cada nota fiscal, o que impossibilita verificar se o valor referente à Nota Fiscal nº 496 foi calculado corretamente.

No respeitante às demais notas fiscais objeto da defesa, diz que o impugnante anexou às fls. 58 a 61, comprovantes de pagamento de Autos de Infração, lavrados contra a própria empresa Sapeka, relativos às Notas Fiscais nº 949 e 950 de 08/10/2007 com valor principal de R\$ 6.398,12 (853,08 + 5.545,05) e às fls. 64 a 67, relativos à Nota Fiscal nº 957 de 10/10/2007 com valor principal também de R\$ 6.398,12.

Consigna que considerando os recolhimentos efetuados corretamente, reconhece o pagamento do ICMS referente às Notas Fiscais n.s 949, 950 e 957, ficando os valores referentes a estas notas excluídos da infração 01, remanescendo o valor de R\$ 13.873,18, correspondente às Notas Fiscais n.s 496 e 772, conforme demonstrativo que elabora.

Conclui opinando pela procedência parcial do Auto de Infração, conforme a revisão fiscal realizada.

Intimado o contribuinte para ciência da informação fiscal, este apresenta manifestação às fls. 84/85, afirmando que apesar de o número 772 estar ilegível no DAE de fl. 53 dos autos, conforme diz a autuante, o pagamento do ICMS nele consignado refere-se realmente a esta nota fiscal cujo fato poderá ser averiguado pelo Fisco junto a empresa Macro Real de Estivas Ltda., que detém o documento original.

Relativamente à Nota Fiscal n. 496, registra que por estar englobado no valor de R\$ 17.050,19, constante do DAE, recolhimentos de ICMS/ST referentes a outras notas fiscais, além desta, está anexando quadro demonstrativo de memória de cálculo do recolhimento respectivo, possibilitando assim verificar o recolhimento correspondente a mencionada nota fiscal. Quanto às demais notas fiscais, diz que não foi possível apresentar igual demonstração, tendo em vista que tais documentos fiscais se encontram na posse da Macro Real de Estivas Ltda., podendo o Fisco local fazer a averiguação.

No que concerne às Notas Fiscais n.s 1451 e 1452, diz que reconheceu e recolheu o valor de R\$ 8.594,69, conforme DAE que anexa.

Finaliza ratificando os termos da defesa inicial, requerendo que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente, com a homologação dos pagamentos realizados.

Consta à fl. 89, extrato do SIGAT referente ao pagamento parcial do débito originalmente lançado.

## **VOTO**

A princípio, cabe-me apreciar a preliminar de nulidade suscitada pelo impugnante, sob o argumento de que no caso dos autos a exigência do pagamento do tributo não retido é de responsabilidade do contribuinte substituído, segundo diz, conforme previsto na legislação tributária do Estado da Bahia, não tendo o Fisco baiano competência para realizar a autuação na forma do Auto de Infração em lide.

Certamente não pode prosperar a alegação defensiva, haja vista que as operações interestaduais objeto da autuação, dizem respeito à mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária submetidas a norma pactual celebrada entre os Estados da Federação e o Distrito Federal, no caso, o Convênio nº 76/94 de 08.07.94, que cuida da substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos.

Contrariamente ao entendimento manifestado pelo defendente, a Cláusula Primeira do Convênio 86/94, claramente estabelece a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subseqüentes ao estabelecimento importador ou industrial fabricante.

Nesse mesmo sentido, o Convênio ICMS 81/93 de 15.09.93 - que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária instituídos por Convênio entre os Estados e o Distrito Federal -, determina em sua Cláusula interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que s

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.

Portanto, a existência de Convênios - 76/94 e 81/93 - atribuindo ao autuado a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto na condição de sujeito passivo por substituição, nas operações interestaduais que realiza com destino ao Estado da Bahia, afasta qualquer possibilidade de nulidade da autuação, pois, conforme visto o Fisco baiano tem legitimidade para constituir o crédito tributário, conforme realizado.

Vale consignar que os Termos de Acordo ou Regimes Especiais concedidos pelo Estado da Bahia não podem modificar as disposições dos Convênios ou Protocolos, principalmente no que tange à atribuição de responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, atribuída ao remetente das mercadorias como no caso em exame.

Assim é que, a própria legislação tributária do ICMS do Estado da Bahia ao tratar da possibilidade de exigência do imposto não retido pelo remetente ao destinatário, no caso de existência de Convênio ou Protocolo, determina que esta exigência somente será possível de forma supletiva, consoante dispõe o § 1º, I do art.125 do RICMS/BA, cuja transcrição faço abaixo, a título ilustrativo:

“Art.125...

(...)

*§ 1º Nas aquisições, de outra unidade da Federação, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude de convênio ou protocolo, não tendo sido feita a retenção do imposto pelo remetente e não sendo possível, por qualquer motivo, a sua cobrança do sujeito passivo por substituição na forma do item I da alínea “i” do inciso II, poderá ser emitida Notificação Fiscal em nome do destinatário, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, sendo que:*

*I - só deverá ser adotado este procedimento após esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, circunstância esta que deverá ser declarada ou demonstrada formalmente.”*

Portanto, em conformidade com o dispositivo regulamentar acima transcrito, o procedimento de exigência do imposto em nome do destinatário, somente deverá ser adotado após esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, circunstância esta que deverá ser declarada ou demonstrada formalmente, significando dizer que, no caso, a responsabilidade do destinatário é apenas supletiva.

Convém observar que por estar desobrigado de efetuar o recolhimento do imposto, exceto de forma supletiva, o destinatário mesmo tendo recolhido o imposto cuja responsabilidade é do remetente, poderá, querendo, formalizar pedido de restituição do indébito na forma do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, motivo pelo qual a homologação do pagamento que realizou em lugar do remetente deve ser acompanhada não só do documento de arrecadação, mas de uma declaração de que o recolhimento ocorreu espontaneamente e de que é sabedor de ser a sua responsabilidade supletiva.

Diante do exposto, não acolho a nulidade argüida.

No mérito, relativamente à infração 01, constato que o impugnante elide a exigência fiscal referente ao mês de outubro de 2007, ao comprovar que os valores correspondentes às Notas Fiscais n.s 949, 950 e 957, foram recolhidos mediante pagamento de Autos de Infração lavrado contra a própria impugnante, conforme comprovantes acostados aos autos.

Relevante registrar que a própria autuante acata os argumentos de defesa em valor de R\$ 12.796,27.



Quanto à exigência fiscal relativa ao mês de julho de 2007, observo que o autuado não reteve e recolheu o imposto, conforme estava obrigado, contudo, alega em seu favor que o destinatário das mercadorias, no caso, Macro Real de Estivas Ltda., efetuou o recolhimento do imposto relativo à Nota Fiscal n. 496, de acordo com o documento de arrecadação anexado aos autos.

Observo que a autuante apesar de afirmar que o impugnante anexou à fl. 55, cópia de DAE referente ao pagamento efetuado pela empresa Macro Real de Estivas do ICMS-ST relativo a algumas notas fiscais, dentre estas a Nota Fiscal nº 496 de 26/07/2007, totalizando valor principal de R\$ 17.050,19, não anexou a memória de cálculo demonstrando o valor recolhido para cada nota, o que impossibilita verificar se o valor referente à Nota Fiscal nº 496 foi calculado corretamente.

Vejo que na manifestação do contribuinte sobre a informação fiscal, este traz o que denomina “Memória de cálculo da NF 496”, porém, não identifica os valores das demais notas fiscais, a fim de comprovar o efetivo recolhimento do imposto referente à Nota Fiscal n. 496 objeto da autuação, alegando que não foi possível apresentar igual demonstração das demais notas fiscais, *“uma vez que tais documentos encontram-se de posse da Macro Real de Estivas, podendo o Fisco local, caso queira, fazer tal averiguação.”*

Ora, nos termos dos arts. 123, 142 e 143 do RPAF/99, cabe ao contribuinte comprovar as suas alegações, não podendo simplesmente alegar, mas tendo que comprovar não podendo o ônus da prova ser transferido para o Fisco.

Importante reiterar que a obrigação de retenção e recolhimento do ICMS/ST é do autuado, existindo apenas no presente caso, a possibilidade de aproveitamento do recolhimento feito pelo destinatário, porém, desde que devidamente comprovado, o que não ocorreu.

O mesmo pode ser dito quanto à exigência referente ao mês de setembro de 2007, ou seja, o autuado não reteve e recolheu o imposto, conforme estava obrigado, contudo, alega em seu favor que o destinatário das mercadorias, no caso, Macro Real de Estivas Ltda., efetuou o recolhimento do imposto relativo à Nota Fiscal n.772, de acordo com o documento de arrecadação anexado aos autos.

Observo que a autuante registra que o impugnante anexou à fl. 53, cópia de DAE, com valor principal de R\$ 7.453,04, afirmando se referir ao pagamento do ICMS relativo à Nota Fiscal nº 772, número este acrescentado a tinta, contudo, não foi possível identificar com precisão o número correto da nota fiscal constante no DAE, tendo em vista que a cópia anexada pelo autuado não está legível. Acrescenta que, em conformidade com o Anexo 2 (fl. 10) o valor do ICMS-ST correspondente à referida nota fiscal é de R\$ 6.936,59.

Vejo que na manifestação do contribuinte sobre a informação fiscal, este alega no que tange ao número da Nota Fiscal n.772 estar ilegível no DAE, que *“o pagamento do ICMS nele consignado refere-se realmente a esta nota fiscal, cujo fato poderá ser averiguado pelo Fisco estadual junto a Macro Real de Estivas Ltda., que detém o documento original.”*

Vale aqui repetir o que foi dito linhas acima, isto é, a obrigação de retenção e recolhimento do imposto é do autuado, na condição de responsável por substituição, existindo apenas, no presente caso, a possibilidade de aproveitamento do recolhimento feito pelo destinatário, porém, desde que devidamente comprovado, o que não ocorreu.

Nos termos dos arts. 123, 142 e 143 do RPAF/99 cabe ao contribuinte comprovar as suas alegações, não podendo simplesmente alegar, mas comprovar o que alega, sendo incabível transferir o ônus da prova para o Fisco.

Diante do exposto, a infração 01 é parcialmente subsistente no valor de R\$ 13.873,18, sendo R\$ 6.936,59, referente ao mês de julho de 2007 e R\$ 6.936,59 referente ao mês de setembro de 2007.

No respeitante à infração 02, constato que o próprio autuado reconhece a irregularidade apontada no Auto de Infração, inclusive, recolhendo comprovante acostado aos autos.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor recolhido.

### 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 **269203.0003/09-2**, lavrado contra **SAPEKA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FRALDAS DESCARTÁVEIS DO NORDESTE**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$22.467,87**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 13.873,18 e de 150% sobre R\$ 8.594,69, previstas no artigo 42, inciso II, alínea “e”, inciso V, alínea “a” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de março de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR