

**A. I. Nº** - 118973.0305/10-8  
**AUTUADO** - F. AMARAL FILHO  
**AUTUANTE** - THILDO DOS SANTOS GAMA  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 22/10/2010

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0258-03/10

**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 30/3/10, acusa recolhimento de ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, por ter sido calculado erroneamente o tributo devido a título de substituição tributária, utilizando a base de cálculo com redução para calcular o IPI, em vez de considerar o valor do produto, sem a redução de 5,19% para calcular o IPI. Imposto lançado: R\$ 13.115,33. Multa: 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 100/103) pedindo em preliminar fundamento em que, em se tratando de antecipação tributária prevista no art. 125, § 1º, do RICMS somente pode ser exercida se at

do citado § 1º, cujos termos comenta. Aponta nesse sentido dois acórdãos deste Conselho, um da 3ª Junta, outro da 1ª Câmara.

Quanto ao mérito, argumenta que, observada a regra do art. 155, parágrafo único, do RPAF, a exigência é improcedente, pois, de acordo com os demonstrativos anexos, em meio magnético, no cálculo da antecipação sempre foi levado em conta o IPI, sem qualquer redução, como acusa a autuação, de modo que com isso se esvazia a motivação alegada pelo autuante. Destaca que a demonstração anexa, envolvendo todas as Notas Fiscais objeto do levantamento fiscal, foi realizada por Nota Fiscal e por item de mercadoria, não sendo verificada nenhuma diferença no que tange ao IPI. Observa que o autuante não comprovou, ainda que por amostragem, a existência da divergência acusada, não apontando uma Nota Fiscal cujo cálculo contenha indicação de IPI a menos. Diz que os demonstrativos fiscais são genéricos, indicando valores de IPI que, de acordo com os demonstrativos anexos (meio magnético), já foram computados para efeito de mensuração da base de cálculo. Conclui dizendo presumir que as diferenças apontadas ou não existem ou têm outras origens, não esclarecidas na autuação. Sustenta que a apuração da antecipação tributária é feita de forma organizada e rigorosa, levando em conta cada Nota Fiscal e cada item de mercadoria, pois as MVAs são diferentes e também são diferentes as alíquotas do IPI. Dá como exemplo a Nota Fiscal 65533 [da Goodyear], em que as MVAs são de 32% e 42%, a depender do produto, e não se sabe se o autuante fez os seus cálculos levando em consideração tal fato. Considera que o mesmo pode ter acontecido em relação aos demais documentos, embora a acusação se reporte tão-somente à “redução de IPI”.

Pede que se declare improcedente o lançamento, observado o disposto no art. 155, parágrafo único, do RPAF.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 110-111) contrapondo que a autuação foi feita em nome de pessoa legítima, que figura na relação jurídica tributária. Diz que a legislação do ICMS – o Convênio 85/93 – atribui ao remetente a qualidade de substituto tributário, de modo que o tributo devido nas operações envolvendo adquirentes estabelecidos no Estado da Bahia é de responsabilidade do substituto tributário, sendo cabível, em princípio, a cobrança do imposto do contribuinte substituído. Frisa que é aplicável a 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 tributária nas operações interestaduais, por haver convênio entre o Estado da Bahia e o Estado de origem. Diz que o contribuinte foi comunicado, conforme resposta anexa, para o recolhimento espontâneo das diferenças apontadas nas planilhas anexas ou apresentar quaisquer informações sobre as inconsistências apontadas. Como os valores estão acima de R\$ 3.000,00, não foi possível emitir uma Notificação Fiscal em nome do contribuinte baiano, pois o sistema não aceita nem gera a NF [leia-se: Notificação Fiscal], esgotando-se as possibilidades de cobrança e justificativas sobre as diferenças apontadas.

Com relação ao mérito, o fiscal diz que apontou, sim, a existência da divergência alegada na Nota Fiscal 83586, da Goodyear, à fl. 49, e elaborou os cálculos levando em consideração os MVAs [as MVAs], conforme planilhas acostadas às fls. 50/76 e a convenção descrita na “última página”, a 70. Conclui dizendo que, por ser objeto de maior reflexão, a infração deverá ser examinada criteriosa e minuciosamente, e por certo se conseguirá demonstrar que existe a procedência do débito fiscal. Opina pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O lançamento em discussão diz respeito a suposto recolhimento de ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, em virtude de, segundo a fiscalização, ter sido calculado erroneamente o tributo devido a título de substituição de cálculo com redução para calcular o IPI, em vez de considerar a redução de 5,19% para calcular o IPI.

Como preliminar, o autuado pediu a nulidade do procedimento, com fundamento em que, em se tratando de antecipação tributária sobre pneumáticos, a faculdade prevista no art. 125, § 1º, do RICMS somente pode ser exercida se atendidos os requisitos do inciso I do citado § 1º, cujos termos comenta. Aponta nesse sentido dois acórdãos deste Conselho, um da 3ª Junta, outro da 1ª Câmara.

O auditor rebateu a preliminar contrapondo que a autuação foi feita em nome de pessoa legítima, que figura na relação jurídica tributária. Diz o Convênio ICMS 85/93 atribui ao remetente a qualidade de substituto tributário, de modo que o tributo devido nas operações envolvendo adquirentes estabelecidos no Estado da Bahia é de responsabilidade do substituto tributário, porém considera ser cabível, em princípio, a cobrança do imposto do contribuinte substituído. Frisa que é aplicável a 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 tributária nas operações interestaduais, por haver convênio entre o Estado da Bahia e o Estado de origem. Informa que o contribuinte “foi comunicado” para efetuar o recolhimento espontâneo das supostas diferenças ou apresentar quaisquer informações sobre as inconsistências apontadas. Justifica a falta de emissão de Notificação Fiscal dizendo que, como os valores estão acima de R\$ 3.000,00, não foi possível emitir uma Notificação Fiscal em nome do contribuinte baiano, pois o “sistema” não aceita nem gera a Notificação Fiscal.

As explicações do nobre autuante são inaceitáveis. Embora não tenha sido explicitado no Auto de Infração a natureza das mercadorias objeto do levantamento, consta que se trata de pneumáticos.

A Bahia firmou com os demais Estados o Convênio ICMS 85/93, para efeitos de substituição tributária nas operações com pneumáticos, câmaras de ar e protetores der borracha. Todos os Estados são signatários desse convênio. O nobre autuante não indica de que Estado são provenientes as mercadorias. No entanto, como todos os Estados são signatários do aludido convênio, a omissão neste caso torna-se irrelevante.

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 tributo deve ser 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 efetua-la em valor inferior ao estabelecido no acordo interestadual: 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, ini Auditor Fiscal anexará o processo originário à Notificação Fiscal

sido incorporado fisicamente ao processo judicial ou requisitado por autoridade do Poder Judiciário ou do Poder Legislativo.

Nada disso foi feito.

Poder-se-ia questionar a regra do § 1º do art. 125, em face do verbo “poderá”, que numa interpretação apressada daria a impressão de que seria opcional a emissão da Notificação Fiscal, não havendo então necessidade de anexar prova alguma do procedimento adotado pela fiscalização relativamente aos requisitos legais para atribuição da responsabilidade supletiva.

Ocorre que o verbo “poderá” tem outro sentido. 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.

Na informação fiscal, o autuante diz que não foi emitida Notificação Fiscal porque os valores estão acima de R\$ 3.000,00. Com essa explicação, embora o autuante não declare, deduz-se que certamente ele pretende justificar que não foi emitida a Notificação fiscal em virtude do disposto no inciso IV do art. 48 do RPAF.

Entretanto, não se interpreta um dispositivo legal tomando-o isoladamente. O nobre autuante deixou de atentar para o disposto no inciso seguinte, o inciso V do mesmo artigo. Os incisos IV e V do art. 48 do RPAF devem ser interpretados assim: para atribuição da responsabilidade supletiva ao contribuinte substituído, depois de esgotadas todas as possibilidades de exigência do ICMS do substituto tributário estabelecido em outro Estado, deve ser emitida Notificação Fiscal, não importa o valor (inciso V); em quaisquer outras situações que não a que acaba de ser exposta, emite-se a Notificação fiscal desde que o tributo seja inferior a R\$ 3.000,00 (inciso IV).

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 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **118973.0305/10-8**, lavrado contra **F. AMARAL FILHO**.

Sala das Sessões do CONSEF, 6 de outubro de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA