

A. I. N° - 276468.0202/11-2
AUTUADO - GRECA DISTRIBUIDORA DE ASFALTOS LTDA.
AUTUANTE - HEITOR PERRELLA
ORIGEM - INFAS INDÚSTRIA
INTERNET - 25.10.2011

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0278-04/11

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO PELO TOMADOR DOS SERVIÇOS. O tomador do serviço, quando inscrito na condição de contribuinte normal, na condição de contribuinte substituto deve efetuar a retenção e recolhimento do tributo relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte, nas prestações sucessivas desses serviços, nos termos do art. 382, RICMS/97. Entretanto, comprovado o recolhimento do valor exigido pelo contribuinte substituído a infração por descumprimento da obrigação principal não subsiste. Aplicada a multa prevista no art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96, em face do previsto no art. 157 do RPAF. Infração parcialmente procedente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento da antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias tributáveis não enquadradas no regime da substituição tributária, adquiridas para comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado. Infração não elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/06/2011, exige ICMS no valor de R\$ 11.096,91, tendo em vista a constatação das seguintes irregularidades:

01. Falta de retenção, e conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestadual e intermunicipal. Valor exigido de R\$ 10.073,55. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96. Período: janeiro a julho de 2007;
02. Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Valor exigido de R\$ 1.023,36. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96. Período: junho de 2007.

O sujeito impugna o lançamento às fls. 63 a 66. Transcreve os arts. 380, II, 382, I, 126 e 62 do RICMS-BA, e o art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96. Diz que efetuou o pagamento integral do conhecimento de frete à prestadora de serviço, sendo que esta efetuou o recolhimento integral do ICMS, conforme quadro que anexo e documentos obtidos diretamente da SEFAZ e da contabilidade da empresa contratada, São Matheus Transportes Rodoviários de Cargas EPP.

Assim, tendo em vista que o crédito foi devidamente recolhido no prazo legal, a exigência fiscal perdeu seu objeto por fato anterior à sua existência e a manutenção da cobrança do ICMS já recolhido caracterizará *bis in idem*.

Quanto à multa de 60%, da leitura do dispositivo tem-se que não é devida, pois o seu pressuposto é a inexistência de recolhimento do tributo, o que não ocorre no caso, haja vista que, conforme comprovantes anexos, o ICMS devido foi recolhido no prazo legal, embora não tenha sido o impugnante que efetuou o pagamento, mas a própria prestadora dos serviços. Aduz que o ordenamento jurídico tem admitido que a multa fiscal somente é exigível quando há a intenção do contribuinte de não recolher o tributo, o que, como reiteradamente argüido, não ocorreu. Neste sentido, transcreve ementa de decisão judicial.

Conclui pedindo seja o auto de infração julgado improcedente.

Na informação fiscal de fl. 120 o autuante defende que, no caso de substituição tributária, o contribuinte substituto passa a ocupar o pólo passivo no lugar do contribuinte substituído e a Fazenda Pública não pode cobrar o imposto do prestador de serviço de transporte, já que ele foi afastado da relação tributária.

VOTO

Compulsando os autos, vejo que o auto de infração contém os requisitos do art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF. Não identifico violação ao princípio do devido processo legal ou a qualquer princípio de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido garantida a ampla defesa e o contraditório, visivelmente caracterizados, em especial, nos aspectos abordados na impugnação e informação fiscal, bem como na descrição dos fatos e correspondentes infrações imputadas.

Considerando que a impugnação trata apenas da infração 01, de logo observo que a infração 02 subsume-se nas situações previstas nos arts. 140 e 142 do RPAF, pois o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas e a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária. Portanto, sendo a acusação relativa à falta de recolhimento de ICMS por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, cujo valor exigido o próprio contribuinte informou na DMA de fl. 09, não trazendo aos autos comprovação do pagamento devido, caracterizada está a infração 02.

Infração procedente.

A infração 01 decorre de operações de transporte prestadas pela empresa São Mateus, Inscrição Estadual 53.099.680, cujos CTRCs e ICMS devido estão relacionados no demonstrativo de fl. 08, elaborado pelo autuante.

O contribuinte autuado por falta de recolhimento do imposto correspondente a essas operações na condição de contribuinte substituto, não nega que não efetuou o recolhimento, mas comparece aos autos juntando à defesa, documentos comprovando que o imposto exigido foi pago pela transportadora que lhe prestou os serviços (fls. 80 a 116). Analisando tais documentos, vejo que os valores recolhidos são exatamente os valores que constam do demonstrativo do AI e dos CTRCs juntados pelo autuante, deduzido do crédito presumido previsto no art. 96, XI, “b” do RICMS-BA. Neste aspecto, observo que a despeito da manutenção do crédito presumido na situação autuada, conforme prevê o art. 62 do mesmo regulamento, a autuação se deu com os valores do imposto sem a dedução do crédito presumido.

Portanto, frente ao descriptivo da infração, comprovado o recolhimento do ICMS devido pelas operações registradas em todos os CTRCs listados no demonstrativo do autuante (fl. 08) foi

recolhido tempestivamente pela empresa que prestou o serviço de transporte, conforme os documentos comprobatórios juntados aos autos por ocasião da defesa, tais como: a) demonstrativo do imposto pago (fl. 81), b) extrato da SEFAZ em que se registra o ingresso dos valores pagos; c) livro Registro de Saída em que constam escriturados todos os CTRCs autuados e Registro de Apuração do ICMS da empresa que realizou o serviço de transporte, (fls. 82 a 116), logo se vê que, quanto à essência do mérito, que não ocorreu a falta de recolhimento do imposto devido pelo serviço de transporte.

Resta, então, avaliar se da infração descrita existe algo passivo de penalidade.

O caso em apreço trata do fenômeno da Substituição Tributária prevista no art. 128 do Código Tributário Nacional – CTN quando reza que a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo, o cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Com relação ao instituto da substituição tributária (que implica na transferência da responsabilidade pelo recolhimento do tributo para pessoa diversa do sujeito passivo de fato), embora haja pequena divergência na doutrina, está sedimentado o entendimento de existência de três espécies: a substituição para frente, a substituição para trás (ou diferimento), e a substituição propriamente dita.

Na primeira hipótese (substituição para frente), o tributo relativo a fatos geradores que deverão ocorrer posteriormente é arrecadado de maneira antecipada, sobre uma base de cálculo presumida. Na substituição para trás, ou diferimento, o que ocorre é justamente o contrário. Apenas a última pessoa que participa da cadeia de circulação da mercadoria é que paga o tributo, de maneira integral, inclusive relativamente às operações anteriormente praticadas e/ou seus resultados. Já na substituição pura e simples, o contribuinte em determinada operação ou prestação é substituído por outro que participa do mesmo negócio jurídico. Este é o caso em apreço em que o autuado deveria pagar o tributo devido pelo prestador do serviço de transporte.

Pois bem, mesmo se evidenciando nos autos que a obrigação principal fora tempestivamente cumprida, o autuante mantém a exigência fiscal sob o argumento de o contribuinte autuado estando ocupando o pólo passivo do contribuinte substituído, a Fazenda Pública não poder cobrar o imposto do prestador de serviço de transporte, já que ele foi afastado da relação tributária. Ora, mas, como visto, nesse caso nada mais há que cobrar de obrigação tributária principal. Não se trata de impossibilidade legal de exigir imposto do prestador do serviço, pois o ICMS devido pelas operações autuadas foi tempestivamente recolhido.

Poder-se-ia, então, imaginar que o autuante, movido por zelo e cautela, efetuou o lançamento fiscal por considerar que o prestador do serviço pode pleitear a restituição do valor que recolheu. Discordo dessa razão, pois o imposto é devido pelo serviço prestado. Não decorre da responsabilidade pelo pagamento que a lei impõe ao contribuinte autuado e sendo a obrigação tributária devida, não há falar em restituição de indébito.

Por outro lado, prevalecendo o entendimento do autuante se estará novamente tributando por fatos imponíveis já tributados, o que, em um primeiro momento, caracteriza um indevido *bis in idem* tributário que só se dissolveria com a efetiva restituição do imposto pago pelo contribuinte substituído que, no caso, não tem sentido por algumas razões: primeiro, porque, embora sendo possível, sem trazer qualquer efetiva vantagem financeira às partes, pelo trabalho e tempo que demanda, o processo de restituição implica em custos a todos os implicados na relação jurídica; segundo, porque, o contribuinte autuado, na condição de substituto tributário, sub-roga-se na pessoa do contribuinte substituído, quanto a seus direitos (art. 8, §7º da Lei nº 7.014/96).

A legislação tributária baiana não cuida expressamente da situação de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido em operações de serviço de transporte como previsto no art. 380, II

do RICMS-BA, sendo a obrigação tributária cumprida pelo prestador do serviço. É um caso de “vazio normativo”, mais conhecido como “lacuna jurídica” que deve ser resolvido hermeneuticamente.

No caso de interpretação jurídica, seguindo a BOBBIO, no que diz respeito aos “vazios normativos”, a Professora da Universidad de Salamanca SÍLVIA VELARDE ARAMAYO, leciona que é possível assinalar que *lacuna jurídica* não significa a falta de uma norma qualquer, senão de uma norma certa (Velarde Aramayo, S.: Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997). Isto quer dizer que, frente a um pressuposto de fato que não se encontre expressamente previsto teremos duas alternativas: regulá-lo de maneira idêntica a um caso regulado utilizando a analogia ou de modo oposto ao mesmo.

Tratando da espécie de substituição tributária por antecipação, o § 4º do art. 352 do RICMS-BA, assegura ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, se o fato gerador presumido não chegar a se realizar, observado o disposto no RPAF e no art. 33 da Lei nº 7.014, de 4 de dezembro de 1996. Então, por analogia, aplicando este dispositivo ao presente caso, realizado o fato, não é possível o contribuinte substituído pedir a restituição do imposto, caso considere indevidamente pago. Não tem sentido, portanto, nem por cautela fiscal se manter a exigência tributária como aqui formulada.

De outro modo, também está patente nos autos que houve descumprimento do quanto previsto no art. 382 do RICMS-BA, que trata das obrigações acessórias que envolvem a infração. É o caso, então, de se aplicar o disposto no art. 157 do RPAF, pois mesmo insubstancial a infração quanto à obrigação principal, comprovado está o cometimento de infração acessória vinculada à imputação. Tendo em vista que não há penalidade específica legislada para esta infração, aplico a multa de R\$50,00, prevista no art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96, pelo que resta a infração imputada parcialmente procedente.

Ante todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, em face da conversão em multa do ICMS exigido na infração 01 e manutenção da infração 02.

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 **276468.0202/11-2**, lavrado contra **GRECA DISTRIBUIDORA DE ASFALTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.023,36**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$50,00**, prevista no inciso XXII do artigo e lei citados, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de outubro de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

PAULO DANILLO REIS LOPES – JULGADOR