

PROCESSO - A. I. Nº 108529.0001/09-3
RECORRENTE - SAPEKA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FRALDAS DESCARTÁVEIS S/A.
(FRALDAS SAPEKA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5º JJF nº 0080-05/11
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 27/04/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0110-11/12

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. (FRALDAS DESCARTÁVEIS E ABSORVENTES HIGIÊNICOS). SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. VENDAS PARA CONTRIBUINTE ESTABELECIDOS NO ESTADO DA BAHIA. **a)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Comprovado parcialmente o recolhimento do imposto exigido por parte dos contribuintes destinatários. Infração Procedente em Parte. Modificada a Decisão recorrida. **b)** IMPOSTO RETIDO A MENOS. Infração caracterizada. Preliminar de nulidade rejeitada. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal - através do Acórdão JJF nº 0080-05/11 - que julgou Procedente o Auto de Infração epigrafado, lavrado para imputá-lo o cometimento das seguintes infrações, objeto do presente Recurso, abaixo transcritas:

INFRAÇÃO 1: Deixou de proceder à retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2008. Valor do débito: R\$1.070.244,27.

INFRAÇÃO 2: Procedeu à retenção do ICMS a menos, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no período de janeiro a dezembro de 2008. Produtos contemplados no Convênio ICMS 76/94 e Termo de Acordo, para contribuintes localizados no Estado da Bahia, e no período fiscalizado, o Estado de Goiás era signatário do mencionado Convênio. Valor do débito: R\$92.562,46.

O Relator da Junta de Julgamento Fiscal, inicialmente rechaçou a preliminar de nulidade da autuação, arguindo que “... no presente Auto de Infração consta assinatura do autuante; o procedimento fiscal foi desenvolvido de acordo com as normas regulamentares, o Convênio ICMS 76/94 e o Termo de Acordo nº 131280/2005-0, assinado com o Estado da Bahia, observando as regras da territorialidade acordadas, inclusive porque o autuado tem inscrição estadual na Bahia, para efeito de realizar o recolhimento do ICMS substituição tributária até o dia 09 do mês subsequente, sendo referidos instrumentos normativos indicados nas infrações, não houve erro da indicação de dispositivo regulamentar, haja vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal e o autuado entendeu a autuação fiscal, se defendeu citando dados do levantamento fiscal, não havendo erro ou falhas que pudesse ensejar a nulidade da autuação fiscal.”.

No mérito, assim se manifestou pela Procedência das referidas infrações, *in verbis*:

“... a primeira infração trata de falta de retenção do ICMS, e a segunda de retenção a menos e os consequentes recolhimentos, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativos às operações subsequentes, nas operações de vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, das mercadorias “fraldas descartáveis e absorventes higiênicos.”

Antes de adentrar ao tema, é importante assinalar que o Estado de Goiás, através do Decreto nº 5.261, de 28 de julho de 2000, publicado no Diário Oficial daquele Estado, do dia 03 de agosto de 2000, denunciou o Convênio ICMS 76/94, de 30 de julho de 1994, que trata do regime de substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos, deixando de aplicar-se ao mencionado Estado, as suas disposições, excetuando, quanto à redução da base de cálculo prevista no § 4º da sua cláusula segunda.

Examinando as peças processuais, observo que o sujeito passivo, por se encontrar localizado em outro estado, visando facilitar as suas operações mercantis, quando das saídas de suas mercadorias destinadas aos seus clientes, localizados neste Estado, através do processo nº 13128020050, formalizou pedido de “Regime Especial”, a fim de que, mediante celebração de Termo de Acordo com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, pudesse proceder à retenção e ao recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas operações dos mencionados produtos, destinados ao Estado da Bahia, tendo sido deferido o seu pedido pela Secretaria da Fazenda deste Estado, através do Parecer/GECOT nº 9072/2005, ratificado pela diretoria de tributação no dia 20/10/2005.

Observo que o Termo de Acordo mencionado, fls. 25 a 28, atribuiu ao sujeito passivo, a seu pedido, a condição de contribuinte substituto, responsável pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes com os produtos de sua fabricação (“fraldas descartáveis e absorventes higiênicos”) relacionados nos subitens 13.6 e 13.16 do inciso II, art. 353 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6284 de 14/03/1997, DOE de 15 e 16/03/1997.

Vale ressaltar que o contribuinte ao assinar o referido Termo de Acordo, a ele se encontra vinculado, ao tomar conhecimento de que:

- 1. Estaria obrigado realizar a retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes com os referidos produtos;*
- 2. Teria de fazer o recolhimento do imposto no dia 9 (nove) do mês seguinte ao de sua retenção;*
- 3. a aplicação dos itens anteriores fosse feita, inclusive, quando o destinatário, localizado neste Estado, possuísse credenciamento para recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária, até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no seu estabelecimento, nos termos da Portaria nº 114/04;*
- 4. a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária fosse a prevista no inciso I, do § 2º, do art. 61 do RICMS/BA;*
- 5. a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo prevista no item anterior fosse a vigente para as operações internas no Estado da Bahia;*
- 6. o valor do imposto retido fosse a diferença entre o calculado de acordo com o estabelecido no item 4 e o devido pela operação própria do seu estabelecimento;*
- 7. o imposto seria recolhido através de Guia Nacional de Recolhimentos de Tributos Estaduais - GNRE eletrônica, nos termos previstos no Parágrafo Único da Cláusula quarta do mencionado Termo de Acordo;*
- 8. teria de obter a anuência do Termo de Acordo junto à Secretaria da Fazenda do Estado de sua localização, obrigando-se a fornecer a documentação fiscal quando solicitada, sujeitando-se ao que dispõe a legislação tributária da Bahia, quando da constatação de qualquer irregularidade;*
- 9. a falta de retenção do imposto na nota fiscal que acompanha a mercadoria ensejaria a sua cobrança espontânea do destinatário, nos termos do art. 125, do RICMS/BA, podendo, nestes casos, o presente Termo de Acordo ser cassado, mediante comunicação prévia ao Acordante;*
- 10. aplicar-se-ia ao Termo de Acordo as disposições constantes do Convênio ICMS 81/93, que dispõe sobre normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, bem como o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, no que coubesse;*
- 11. as modificações oriundas da legislação tributária (lei, convênio, decreto, etc.) teriam prevalência sobre o acordado neste Termo, em consonância com o disposto nos art. 100 e 146 do Código Tributário Nacional-CTN, sendo que, nesses casos, posteriormente, deveria ser firmado um aditivo ao presente Termo, visando adequar este instrumento à legislação vigente;*
- 12. o presente Termo de Acordo entrou em vigor em 20/10/2005, produzindo os seus efeitos a partir da data de sua inscrição estadual, na condição de contribuinte substituto neste Estado, principalmente nas hipóteses previstas em sua Cláusula sétima;*

13. o presente Termo de Acordo não dispensaria o contribuinte do cumprimento das demais obrigações, principal e acessórias, previstas na legislação vigente.

Portanto, a alegação defensiva de que não reteve o imposto na qualidade de substituo tributário em operações de vendas para empresas situadas no território baiano, porque todos os destinatários de seus produtos já haviam firmados com a Secretaria da Fazenda ajustes para recolhimento do imposto devido por antecipação, mediante Termos de Acordos e Regimes Especiais, não faz qualquer sentido, visto que, ao contrário do que alegou, o Termo de Acordo atribui ao contribuinte a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto, mesmo quando o destinatário, localizado neste Estado, possua credenciamento para recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária, até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no seu estabelecimento, nos termos da Portaria nº 114/04.

O contribuinte não trouxe aos autos qualquer documento comprovando cabalmente a desvinculação de sua responsabilidade prevista no mencionado Termo. Mesmo porque, a data de recolhimento do ICMS retido acordada é o dia 09 do mês subsequente ao de sua retenção, e não dia 25, como deu a entender em seu argumento, visto que, admitir recolhimento na data alegada, diferente da acordada no Termo, ao contrário do que argumentou, causaria prejuízo ao erário deste Estado da Bahia. Ademais, qualquer modificação ao Termo de Acordo só teria prevalência se, posteriormente, fosse firmado um aditivo ao referido Termo, visando adequar este instrumento à legislação vigente, consoante o Regime Especial, e o autuado não carrou aos autos essa comprovação.

Quanto às alegações do contribuinte atinentes aos procedimentos adotados no bojo das diligências solicitadas, saliento que compete ao este CONSEF, por intermédio de suas Juntas e Câmaras de Julgamento Fiscal, solicitar a realização de diligência, de ofício ou a pedido do contribuinte, conforme o caso, para que se cumpra uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito da questão, e consiste na pesquisa, sindicância, exame, vistoria, levantamento, informação, cálculo ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada. As modificações das providências solicitadas na diligência com o fulcro na norma, não trazem prejuízo ao processo, muitas vezes são necessárias, elas ocorrem para melhor esclarecer os fatos e aclarar o convencimento dos julgadores.

Nesse passo, saliento que os procedimentos adotados pelo autuante estão corretos, posto que o mesmo atendeu e cumpriu em cada momento determinado todos os pedidos efetuados nas duas diligências solicitadas, relativos às duas infrações, às fls. 1731 / 1732 e esclarecida às fls. 1871 / 1872, elaborou novas planilhas, considerando a aplicação do percentual de 10% (dez por cento) na definição da Base de Cálculo, na forma prevista no inciso I do § 2º do Art. 61 do RICMS/BA e o consequente montante do ICMS devido por Substituição Tributária, em conformidade com o disposto no Termo de Acordo assinado entre o autuado e o Estado da Bahia, conforme requerido pelo mesmo, nos moldes das normas contidas na cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94 que prevê uma redução de 10% (dez por cento) da base de cálculo, não resultando em carga de ICMS inferior a 7%, consoante demonstrativos anexos.

Verifica-se que, com a revisão fiscal, houve uma elevação do valor originalmente lançado, como não podem ser agravados os valores das duas infrações nesta fase do processo, devem ser mantidos os valores da autuação, ao tempo que represento à autoridade fazendária para que determine a renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas, como determina o art. 21 do RPAF/99. O sujeito passivo juntou diversas notas fiscais por ele emitidas, acompanhadas de comprovantes de recolhimento do ICMS por substituição tributária, segundo o contribuinte se referem a mercadorias vendidas a destinatários de seus produtos situados no Estado da Bahia credenciados para recolher o imposto nos moldes do Termo de Acordo, previsto no Decreto nº 7.799/2000, e pede a exclusão de tais valores do Auto de Infração.

Saliento que não é possível atender à pretensão do contribuinte mencionada acima, tendo em vista que não consta do Termo de Acordo firmado pelo sujeito passivo e a SEFAZ tal previsão.

Em conclusão, existindo Termo de Acordo celebrado entre o autuado e o Estado da Bahia relativo à substituição tributária sobre as mercadorias objeto das duas imputações, e sendo este Termo base para as determinações emanadas do RICMS/BA, está correto o procedimento fiscal, que lançou o crédito tributário decorrente da falta de retenção do ICMS e de retenção a menos do imposto e do consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, das operações interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária entre Estados signatários de convênio ou protocolo, e no presente caso, em decorrência de Termo de Acordo firmado entre o sujeito passivo e o Estado da Bahia que prevê a retenção do imposto, sendo atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo em favor da unidade federada destinatária, no que se refere às duas infrações, na forma prevista no inciso I, do § 2º, do art. 61 do RICMS/BA, no § 4º, da cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, que prevê uma redução de 10% (dez por cento) da base de cálculo, não resultando em carga de ICMS inferior a 7%. Consoante anexo I, relativo à Infração 01, à fl. 188 e Anexo IV, atinente à Infração 2, à fl.194. Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”.

Inconformado com o Julgado de Primeira Instância, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 2.001 a 2.016 - onde requer a alteração da Decisão proferida pela JJF, inicialmente informando que ratifica todo teor da preliminar de nulidade apresentada na impugnação, por entender que há incompetência do órgão fazendário para lhe exigir o pagamento do imposto por substituição tributária, que entende devido pelo contribuinte substituído, e não por ele, como alega prever a legislação baiana.

No mérito, assim se manifesta, em síntese:

- I. que firmou com o Estado da Bahia Termo de Acordo, destinando para as empresas JEANE SOUZA MELO DE OLIVEIRA, MACRO REAL DE ESTIVAS LTDA., CABRAL E SOUZA LTDA., PERELO IMP. COM. REP. LTDA., JONHREGIS COMÉRCIO DISTRIBUIDORA e MERCANTIL RODRIGUES COMERCIAL LTDA., estabelecidas em diversos municípios situados no território baiano, produtos comerciáveis de sua fabricação (fraldas descartáveis e absorventes higiênicos), sendo que tais operações ocorreram de comum acordo com a legislação tributária pertinente, no âmbito dos Estados de Goiás e Bahia.
- II. que a não retenção do imposto por ele, recorrente, na qualidade de substituto tributário, nessas operações de vendas para empresas situadas no território baiano, explica-se pelo fato de que todas as destinatárias de seus produtos já haviam firmado com a Secretária da Fazenda ajustes para o recolhimento do imposto devido por antecipação, mediante Termos de Acordo e Regimes Especiais, conforme documentação que anexou aos autos;
- III. que por tais ajustes firmados entre a Bahia e tais empresas, o fisco baiano exerce perfeito controle sobre as operações de entrada e saída, inclusive dos produtos adquiridos na modalidade da retenção do imposto, ficando as mesmas obrigadas a apurar o imposto e obedecer os prazos e condições estabelecidas no Regulamento do ICMS;
- IV. que na hipótese do contribuinte substituto não fazer a retenção do imposto ou efetuar-lo em valor inferior ao estabelecido no acordo, como no caso em tela, nas aquisições de outra unidade da Federação, e 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, do Decreto, 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;
- V. que, assim, embora não se tenha retido o imposto na saída, prevista no termo de acordo, há de se admitir que tal medida não importou em prejuízos ao erário baiano, pois todas as operações de saída dos produtos da Sapeka estão vinculadas às empresas que gozavam dos benefícios do recolhimento do imposto, mediante concessão do Termo de Acordo e Regime Especial, como já explicitado, e que todas essas empresas destinatárias, promoveu, dentro dos prazos e condições fixados nos acordos celebrados com a Secretaria da Fazenda Estadual, o recolhimento antecipado do imposto na qualidade de substituídas;
- VI. 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, mas inobstante ser essa a atribuição do fisco, a impugnante providenciará, **a posteriori**, a juntada dos documentos comprobatórios de suas alegações, no curso do contencioso fiscal, utilizando a faculdade prevista nos incisos I e II, do § 5º, do art. 123 do RPAF, não o fazendo neste momento em face da exiguidade do prazo e por motivo de força maior diante da real dificuldade de se obter ao mesmo tempo tais documentos, máxime considerando que as empresa se localizam em municípios diferentes da Bahia;
- VII. que, além disso, é defeso a Fazenda Pública exigir o pagamento do imposto da impugnante, quando o próprio Regulamento do ICMS, no inciso II do parágrafo 1º, do art. 125 citado, prescreve que “ *a atribuição da responsabilidade supletiva ao contribuinte*

substituído, de que cuida este parágrafo, implica a desistência, por parte da fazenda pública estadual, da cobrança do imposto do sujeito passivo por substituição;”

- VIII. que a par disso tudo, não infringiu o Convênio ICMS 76/94, por não ser o Estado de Goiás signatário do mesmo, sendo inaplicáveis *in casu*, as disposições nele previstas, sendo, assim, improcedente a infração 01;
- IX. que em relação à infração nº 02, essa também não pode prosperar, visto que, ao proceder a retenção do imposto considerado como recolhido a menor, utilizou a legislação específica, realizando os cálculos de conformidade com a metodologia de apuração do imposto quando da retenção propriamente dita, tendo como parâmetro o art. 6, inciso I, do RICMS, que trata do preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído ou adquirente, fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador ou fixado pela autoridade competente;
- X. que nessas operações de vendas dos produtos relacionados no anexo único do Convênio ICMS Nº 76/94, aplicou-se a alíquota correta, com as reduções de 28,53% (10 + 18,53%), de conformidade com a norma legal e o Termo de Acordo, tendo ocorrido em verdade interpretações diferentes na elaboração dos cálculos para retenção do ICMS/ST, pelo fisco e pelo autuado, já que na metodologia aplicada para apurar o valor do imposto retido, o fisco, conforme planilhas de cálculos que instruem o Auto de Infração, ao reduzir a base de cálculo aplicou separadamente os percentuais respectivos, enquanto que a impugnante aplicou de forma direta os 28,53%, conforme demonstrativo constante na peça recursal, não havendo que se falar em diferença no recolhimento do imposto;
- XI. que, inobstante isso, a Decisão guerreada não traz segurança jurídica, na medida em que a própria Decisão concorda, em parte, com as razões do recorrente, e que no tocante a afirmação do relator, dentre outras, consubstanciadas nas razões de seu voto, de que a obrigatoriedade da retenção do tributo é do recorrente, visto que havendo acordo interestadual assentado em convênio celebrado entre os estados, este prevalecerá sobre a legislação interna da Bahia, não tem cabimento, até porque, nesse particular, colide com os dispositivos do Código Tributário Nacional, artigos 100 e 146, que fundamentam a Decisão;
- XII. que é inadmissível o entendimento do relator, uma vez que no ordenamento jurídico e, em especial, na hierarquia das leis, em se tratando de matéria tributária os convênios celebrados entre a União, os Estados e o Distrito Federal, são normas complementares, a teor do disposto no art.100, do CTN, devendo prevalecer o que está na lei, e a lei estadual é clara ao definir que, no caso de não feita a retenção do imposto nas aquisições de mercadorias de outra unidade da federação enquadrada no regime substituição tributária por antecipação, a cobrança do imposto pode ser feita ao destinatário da mercadoria, conforme o disposto no art. 125, do RICMS/BA;
- XIII. que a não retenção do imposto pelo recorrente, além de não causar prejuízo à fazenda baiana, não impede a mesma de cobrar o imposto não retido das empresas destinatárias (substituídas) sob sua jurisdição, sendo que fisco baiano exerce perfeito controle sobre as operações de entrada e saída de mercadorias, inclusive dos produtos adquiridos na modalidade da retenção do imposto, ficando as empresas adquirente obrigadas a apurar o imposto e obedecer os prazos e condições estabelecidas no Regulamento do ICMS.;
- XIV. que, ainda, a diligência realizada não cumpriu a sua finalidade, mostrando-se fragilizada e insegura, inclusive elevando indevidamente o valor original do lançamento, embora não aceito pelo relator no acórdão recorrido;
- XV. que, ainda, a autoridade fiscal, citando a legislação pertinente, concordou com aplicação da redução da base de cálculo de 28,53% nas operações que destinaram mercadorias às empresas substituídas, ressaltando a metodologia dos cálculos respectivos, (10% + 18%),

contrária ao entendimento do autuado, mas, por outro lado, a impugnação ao crédito tributário está assentada na legislação tributária que o próprio fiscal autuante admitiu, bem como na documentação, carreada ao bojo dos autos, do credenciamento das destinatárias beneficiadas com Termos de Acordo de Regimes Especiais que as favoreciam na base de cálculo do imposto (18,53%);

- XVI. que, assim, nessas condições, entende que os novos cálculos feitos pelo revisor do levantamento que sustentou a peça fiscal não podem prevalecer, por contrariarem a legislação e os documentos colacionados, além do que quanto à verificação de credenciamento das destinatárias e comprovantes do recolhimento do imposto trazidos aos autos, com implicância na abrangência do crédito tributário reclamado, a diligência não foi satisfeita, em face das respostas evasivas do fiscal revisor;
- XVII. que, diante dos comprovantes de recolhimento do imposto pelas destinatárias juntados aos autos, competia ao fisco verificar *in loco* a abrangência dos mesmos, o que não foi feito, e que, ainda, a Decisão recorrida deixou de apreciar os documentos colacionados ao bojo do processo pelo recorrente, que comprovam o recolhimento de ICMS por substituição tributária, relativamente às notas fiscais que destinaram produtos às empresas substituídas, estabelecidas no território baiano, causando prejuízo ao direito do recorrente, sob a irrelevante alegação de que não constava tal previsão no Termo de Acordo celebrado com a SEFAZ/BA;
- XVIII. que em relação aos cálculos relativos ao ICMS ST retido a menor no entender do fisco e do Relator, não lhes assiste qualquer razão, pois diferentemente do que decidiu a JJF, a redução de 18,53% da base de cálculo obedeceu a legislação específica e que não encontra amparo a posição da JJF de que a redução da base de cálculo é de 10% nas operações que destinaram mercadorias às empresas substituídas;
- XIX. que, ainda, apesar de não ter retido o ICMS/ST, essa obrigação foi cumprida pelas substituídas, não importando em qualquer prejuízo ao erário baiano, como restou provado nos autos, e que acaso não as tenha cumprido, competiria ao Fisco baiano exigir o recolhimento do imposto não retido das empresas substituídas, posto que estabelecidas no território baiano e não da substituta tributária;

A PGE/PROFIS, em seu opinativo de fls. 2.022 a 2.023, da lavra da Procuradora Maria Helena Cruz Bulcão, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, consignando em preliminar que fenece razão ao recorrente quanto à pretensa nulidade por incompetência do órgão fazendário da Bahia, vez que o imposto é devido a este Estado e, portanto, deve ser objeto de fiscalização pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

No mérito, aduz que não merece reparos a Decisão recorrida, uma vez que existindo Termo de Acordo celebrado entre o autuado e o Estado da Bahia relativo à substituição tributária sobre as mercadorias objeto das imputações, fora correto o procedimento fiscal que apurou a falta de retenção e a retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, atribuindo ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo em favor da unidade federada destinatária.

VOTO

Da análise dos elementos constantes dos autos e da Decisão recorrida, entendemos não merecerem guarida as razões recursais para ver modificado o Julgado de Primeira Instância, pelas razões abaixo expostas:

Inicialmente, quanto ao pedido de nulidade do Auto de Infração, comungamos com o Relator da JJF e com o opinativo da PGE/PROFIS, no sentido de que não há qualquer mácula que inquene de nulidade o presente lançamento de ofício, visto que o Estado da Bahia é o sujeito ativo da relação jurídico-tributária, por se tratar o imposto exigido de exação tributária que compete a este

estado, além do fato de o autuado ser contribuinte regularmente inscrito no nosso cadastro, na condição de contribuinte substituto. Portanto, ausente ofensa ao princípio da territorialidade e nem há qualquer incompetência do servidor fiscal que praticou o ato do lançamento.

No mérito, não há também como dar guarida às razões recursais que se insurgiram contra as infrações que lhe foram imputadas.

No pertinente à infração descrita no item 1 da peça inicial da autuação, trata-se de falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, na condição de contribuinte substituto, nas operações interestaduais de vendas a contribuintes baianos de produtos constantes da referida sistemática de tributação, mediante responsabilidade que lhe foi atribuída através de Termo de Acordo assinado com o Estado da Bahia, a requerimento do próprio contribuinte (o que não foi, frise-se, a nenhum momento por este negado), conforme Processo nº 131280/2005-0, Parecer GECOT nº 9072/2005 (acostado às fls. 19 a 28). Já a infração 2, imputa ao contribuinte, a retenção a menor do imposto devido por substituição, também nas vendas para contribuinte aqui localizados, de produtos enquadrados na sistemática de cobrança por substituição tributária.

Para ambas as infrações alega o recorrente que descabe a exigência fiscal, por entender que caberia ao Fisco baiano exigir o imposto devido por ST ao contribuinte destinatário aqui localizado, por força da regra do art. 125 do RICMS/BA.

Ora, primeiramente o Termo de Acordo pleiteado e deferido ao recorrente, é claro e expresso ao lhe atribuir a condição de contribuinte substituto nas vendas dos seus produtos aos contribuintes aqui localizados.

Negar tal fato é, no mínimo, uma evidente má-fé por parte do recorrente, que ao ver suas vendas prejudicadas pelo fato do seu Estado de localização (Goiás) ter denunciado o Convênio ICMS 76/94 – que determinava o regime de substituição tributária aos produtos farmacêuticos e medicamentos (dentre estes os produtos por este comercializados – fraldas descartáveis e absorventes – pleiteou ao Estado da Bahia que lhe atribuisse a condição de contribuinte substituto, assumindo a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido pelos contribuintes baianos em suas vendas subsequentes dentro do Estado

Por outro lado, como não poderia deixar de ser e seguindo a lei ordinária do ICMS deste Estado – Lei nº 7014/96 (art. 8º, §5º) – foi determinado expressamente no referido Termo de Acordo (vide parágrafo único da Cláusula quinta), que a falta de retenção do imposto devido importaria na sua exigência por parte do destinatário aqui localizado, nos termos do art. 125 do RICMS/BA.

Pois bem, tal dispositivo trata da responsabilidade supletiva, pela qual, na falta de retenção do imposto devido por substituição tributária pelo contribuinte substituto, a exigência do imposto recairá, de forma supletiva, ao contribuinte substituído, desde que esgotadas todas as possibilidades de cobrança do contribuinte substituto, na forma descrita no inciso I do §1º do citado artigo (declaração formal da Procuradoria Fiscal, quando o processo estiver no Judiciário, e pelo auditor, quando na esfera administrativa), in verbis:

Art. 125. O imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário:

II - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 7º e 8º:

i) tratando-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação prevista em convênio ou protocolo com a unidade federada de origem, quando:

1 - o contribuinte substituto não fizer a retenção do imposto ou efetuar-la em valor inferior ao estabelecido no acordo, observado o disposto no § 1º;

§ 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 1 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: (efeitos de 26/04/97 a 26/10/10)

a) pela Procuradoria da Fazenda, no processo originário, quando se tratar de matéria afeta ao Poder Judiciário;

b) pelo Auditor Fiscal, nos demais casos; (efeitos de 26/04/97 a 30/06/09)”. Grifos nossos

Assim, descabe a alegação de que não poderia o Fisco baiano exigir o imposto do recorrente, pois pelo Termo de Acordo o destinatário é que ficaria obrigado a tal recolhimento, caso não adimplido pelo substituto, visto que tal somente ocorreria nas condições dispostas no inciso I do §1º do art 125, acima transcrito, de forma supletiva. Como não se fizeram presentes tais condições, correta as exigências fiscais, ao imputar-lhe tal responsabilidade.

Ainda podemos destacar que o fato dos contribuintes destinatários possuírem à época credenciamento para recolherem o imposto antecipado em prazo diferenciado, nos moldes da então vigente Portaria nº 114/04, não desobrigava o recorrente de recolher o imposto devido por substituição tributária, conforme expressamente determinava o parágrafo único da Cláusula primeira do Termo de Acordo, in verbis:

Cláusula primeira Para os efeitos deste Termo de Acordo, a empresa Sapeka - Indústria de Fraldas Descartáveis Ltda., que no presente processo passará a ser denominada simplesmente “Acordante”, fica responsável, como contribuinte substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes com os produtos relacionados nos subitens 136 e 1316 do inciso II, do art. 353 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6284, de 14/03/1997, DOE de 15 e 16/03/1997

Parágrafo único O disposto no “caput” se aplica inclusive quando o destinatário, localizado neste Estado, possuir credenciamento para recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no seu estabelecimento, nos termos da Portaria 114/04”

Por outro lado, caso o recorrente comprove, de forma cabal, que o imposto que lhe está sendo exigido foi de fato recolhido pelos destinatários baianos, óbvio que, em observância ao princípio da verdade material e para evitar-se o bis in idem, entendemos que tal deve ser considerado, ao contrário do entendimento manifestado pela JJF, que não reduziu do valor exigido, após a adequação da base de cálculo do imposto (aplicação da regra de 10% de redução da base de cálculo da ST).

Neste sentido, dos documentos acostados aos autos ainda em sede de primeira instância, conforme ratificado pelo próprio autuante no Parecer que proferiu no pedido de diligência suscitada pela JJF – fls 1.875 a 1879 - verifica-se que o recorrente comprovou o recolhimento do imposto exigido nos meses de janeiro, agosto e dezembro de 2008, para a infração do item 1, conforme demonstrativo elaborado pelo autuante à fl. 1.921 (Anexo III), nos valores, respectivos, de R\$15.297,08, R\$15,95 e R\$13.030,69, totalizando R\$28.343,72, resultando como valor remanescente para este exercício o valor de R\$901.824,01.

Registre-se que corretamente o autuante apenas considerou os documentos de arrecadação – DAES - em que além de constar a menção à nota fiscal que fazia parte da autuação, podia se verificar o batimento entre o valor constante do DAE e o valor da nota fiscal, pois alguns DAES apresentados constavam várias notas fiscais, mas não havia como se fazer a verificação do valor total pago com os valores das referidas notas fiscais de per si, ônus que cabia ao sujeito passivo - mediante memória de cálculo especificando nota a nota os valores pertinentes, e cotejo com os referidos DAES, e não ao Fisco

No que tange à alegação de erros na apuração da base de cálculo – que envolve basicamente a infração do item 2, embora também envolva os cálculos dos valores que deveriam ter sido recolhidos no item 1 - corretamente a JJF diligenciou o processo ao autuante para que este refizesse a apuração da base de cálculo, para aplicação apenas da redução de base de cálculo em 10%, nos termos do art. 61, §2º, inciso I, do RICMS/BA, conforme determinado na Cláusula segunda do referido Termo de Acordo, todos abaixo transcritos:

Termo de Acordo:

“Cláusula segunda A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é a prevista no inciso I do §2º, do art. 61, do RICMS/BA.”.

RICMS/BA:

“Art. 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:

§ 2º Para efeitos de substituição ou antecipação tributária, nas operações com os produtos a seguir indicados, a determinação da base de cálculo será feita segundo os seguintes critérios:

I - produtos farmacêuticos e demais mercadorias especificados no item 13 do inciso II do art. 353, em consonância com o Convênio ICMS 76/94;”.

Convênio ICMS 76/94:

“Cláusula segunda A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

§ 4º A base de cálculo prevista nesta cláusula será reduzida em 10% (dez por cento), não podendo resultar em carga de ICMS inferior a 7% (sete por cento).”

De fato, não há que se aplicar a redução de base de cálculo consignada no Decreto nº 7.799/00 (quer a de 18,53%, como aplicou o autuante originariamente, e nem 28,53% - 10%, mais 18,53%, como quer o recorrente), pois inaplicável as regras do referido Decreto ao imposto a ser recolhido pelo autuado, visto que apenas aplicável aos contribuintes beneficiários do referido decreto, para a hipótese destes serem os responsáveis pelo recolhimento por antecipação, responsabilidade que, como já visto, era do autuado, nos termos do art. 3º-A do referido decreto abaixo transcrito:

Art. 3º-A. Nas aquisições dos produtos relacionados no item 13 do inciso II do art. 353 do RICMS, por distribuidora situada neste Estado e responsável pela antecipação do lançamento do imposto relativo às operações subsequentes, quando feitas diretamente a estabelecimentos industriais, a base de cálculo para fins de antecipação do ICMS poderá ser reduzida em 18,53% (dezoito inteiros e cinquenta e três centésimos por cento), sem prejuízo da redução prevista no § 2º, do art. 61, do Regulamento do ICMS, de tal forma que a carga de ICMS resultante da aplicação dos referidos benefícios corresponda a 12,15% (doze inteiros e quinze centésimos por cento)”. Grifos nossos.

E que não se alegue ser inaplicável a regra de base de cálculo do referido convênio às operações realizadas pelo recorrente, visto que não há óbice para que o Termo de Acordo tenha determinado sua aplicação, pois com lastro no regulamento e na lei ordinária do ICMS, mesmo para a hipótese de antecipação tributária.

Do exposto, nenhum reparo a ser feito na diligência realizada pelo autuante, que refez os cálculos aplicando corretamente a redução de base de cálculo de 10%, na forma determinada no Termo de Acordo, o que importou em majoração do valor inicialmente, situação que remete à representação por parte deste órgão julgador para que seja lançada em outro Auto de Infração a diferença de imposto que deixou de ser exigido neste lançamento de ofício.

Assim, votamos pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida para julgar Procedente em Parte a infração descrita no item 1, reduzida no montante de R\$28.343,72, relativo aos meses de janeiro, agosto e dezembro de 2008, tornando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração epigrafo no valo de R\$1.134.463,01, conforme quadro abaixo:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 1							
Seq.	D. Ocorrência	D. Vencimento	Alíq. (%)	Débito	Valor Julgado-JJF	Valor Julgado-CJF	Multa (%)
1	31/01/2006	09/02/2006	17	4.644,01	4.644,01	4.644,01	60
2	30/04/2006	09/05/2006	17	4,34	4,34	4,34	60
3	31/08/2006	09/09/2006	17	4.329,85	4.329,85	4.329,85	60
4	30/09/2006	09/10/2006	17	4.209,86	4.209,86	4.209,86	60

5	31/10/2006	09/11/2006	17	4.253,95	4.253,95	4.253,95	60
6	30/11/2006	09/12/2006	17	5.417,82	5.417,82	5.417,82	60
7	31/12/2006	09/01/2007	17	3.869,22	3.869,22	3.869,22	60
8	31/01/2007	09/02/2007	17	2.167,71	2.167,71	2.167,71	60
9	31/03/2007	09/04/2007	17	3.295,34	3.295,34	3.295,34	60
10	30/04/2007	09/05/2007	17	3.906,30	3.906,30	3.906,30	60
11	31/05/2007	09/06/2007	17	2.203,04	2.203,04	2.203,04	60
12	30/06/2007	09/07/2007	17	3.709,89	3.709,89	3.709,89	60
13	31/07/2007	09/08/2007	17	1.604,27	1.604,27	1.604,27	60
14	31/08/2007	09/09/2007	17	1.957,14	1.957,14	1.957,14	60
15	31/10/2007	09/11/2007	17	21.828,01	21.828,01	21.828,01	60
16	30/11/2007	09/12/2007	17	39.110,70	39.110,69	39.110,69	60
17	31/12/2007	09/01/2008	17	33.565,10	33.565,10	33.565,10	60
18	31/01/2008	09/02/2008	17	64.542,75	64.542,75	49.245,67	60
19	29/02/2008	09/03/2008	17	42.740,85	42.740,85	42.740,85	60
20	31/03/2008	09/04/2008	17	54.354,67	54.354,67	54.354,67	60
21	30/04/2008	09/05/2008	17	57.406,50	57.406,50	57.406,50	60
22	31/05/2008	09/06/2008	17	72.661,75	72.661,75	72.661,75	60
23	30/06/2008	09/07/2008	17	79.094,19	79.094,19	79.094,19	60
24	31/07/2008	09/08/2008	17	92.428,89	92.428,89	92.428,89	60
25	31/08/2008	09/09/2008	17	71.840,69	71.840,69	71.824,74	60
26	30/09/2008	09/10/2008	17	95.056,33	95.056,33	95.056,33	60
27	31/10/2008	09/11/2008	17	143.776,76	143.776,76	143.776,76	60
28	30/11/2008	09/12/2008	17	109.980,06	109.980,06	109.980,06	60
29	31/12/2008	09/01/2009	17	46.284,29	46.284,29	33.253,60	60
TOTAL				1.070.244,28	1.070.244,27	1.041.900,55	
TOTAL DA INFRAÇÃO 2				92.562,46	92.562,46	92.562,46	
TOTAL DO DÉBITO DO PAF				1.162.806,74	1.162.806,74	1.134.463,01	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108529.0001/09-3**, lavrado contra **SAPEKA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FRALDAS DESCARTÁVEIS LTDA. (FRALDAS SAPEKA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.134.463,01**, 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, 03 de abril de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS