

A. I. Nº - 281078.0002/12-0
AUTUADO - TILIBRA PRODUTOS DE PAPELARIA LTDA.
AUTUANTE - CLAUDIA AZEVEDO SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET 20.03.2013

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0046-04/13

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERNAS. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. **a) RETENÇÃO A MENOS. b) FALTA DE RETENÇÃO.** Mercadorias constantes no Anexo Único do Protocolo 109/09 (materiais de escritório). Autuante em sede de informação fiscal acata parcialmente alegação do contribuinte, elaborando novos demonstrativos, com redução do valor lançado. Infrações parcialmente procedentes. **c) FALTA DE RETENÇÃO.** O imposto relativo a mercadorias constantes do Protocolo ICMS 19/85. Infração reconhecida. Não acolhida a preliminar suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 30 de março de 2012 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 289.761,41, bem como multa no percentual de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1. Retenção a menor de ICMS a título de substituição tributária e o conseqüente recolhimento, relativo às operações subsequentes, nas vendas para contribuintes localizados no Estado da Bahia (Protocolo 109/09), no valor de R\$ 241.366,89, tendo as infrações se verificado no período de maio a dezembro de 2010;

INFRAÇÃO 2. Falta de retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, em relação a produtos elencados no Anexo Único do Protocolo 109/09, no montante de R\$ 48.358,43, ocorrência apurada nos meses de janeiro a dezembro dos anos de 2010 e 2011;

INFRAÇÃO 3. Falta de retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, em relação aos produtos elencados no Anexo Único do Protocolo 19/85, no valor de R\$ 36,09, fato constatado nos meses de novembro de dezembro de 2010;

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 57 a 69, onde em sua defesa, inicialmente, informa ter efetuado o pagamento integral das ocorrências 1 a 6; 14 a 20; 33 e 34. Também efetuou o pagamento parcial das ocorrências 9 a 13; 21 a 32. Não concorda, de forma integral, com as imposições que se referem às ocorrências de números 7 e 8 e, parcialmente, com as imposições de número 9 a 13 e 21 a 32, pelos motivos que exporá adiante.

A título de preliminar, menciona e transcreve o artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, para afirmar que no processo administrativo devem imperar os princípios da legalidade, oficialidade e verdade material, que impõem que a administração deve rever os seus atos descompassados do ordenamento jurídico.

No mérito, a impugnante manifesta-se pela improcedência total dos itens 7 e 8 da primeira infração do Auto de Infração, argumentando que houve erro no cruzamento dos dados SINTEGRA

com o arquivo XML/NF-e, pela improcedência parcial dos valores referentes às ocorrências 9 a 13 e 21 a 32, que entende que houve cobrança de ICMS-ST sobre itens não previstos no Protocolo 109/09 (Artigos de Papelaria).

Reitera a total improcedência das ocorrências de números 7 e 8, referentes a supostos recolhimentos a menor de ICMS Substituição Tributária nos meses de novembro e dezembro de 2010. Informa que os referidos lançamentos não condizem com a realidade, sendo, inclusive discrepantes dos demais apurados (ocorrências 1 a 6), que se referem, respectivamente aos meses de maio a outubro de 2010 se comparados aos valores referentes aos meses de novembro e dezembro.

Admite que o seu sistema possa gerar erros ao cadastrar seus produtos e emitir notas fiscais, e a discrepância ocorrida, o que o fez realizar uma conferência nas operações do período e constatar que a fiscalização se embasou em dados equivocados para o preenchimento do campo “*retido_item*” da planilha fiscal, vez ter alocado o valor correspondente a base de cálculo do ICMS-ST (BCST) como valor do ICMS-ST (valor do ICMS-ST), gerando um valor incorreto de retenção. Para comprovar tal fato, apresenta planilhas exemplificando que o valor informado no campo 14 do arquivo SINTEGRA (BC ICMS-ST) coincide com o valor apropriado pelo Fisco no campo Retido no Item, sofrendo uma divisão por 10. Contudo, este não foi o valor retido e recolhido, o valor retido e recolhido consta corretamente no arquivo XML da NF-e, apresentando, por amostragem, os valores do item 1 da NF-e n.º 118.276.

Alega que este erro ocorreu para todas as operações dos meses de novembro e dezembro de 2010, gerando um grande e irreal passivo.

Afirma que entregou corretamente tanto os arquivos SINTEGRA como os arquivos XML, e que estão corretos os valores retidos a título de ICMS-ST para cada item. O equívoco encontra-se na planilha que sustenta os lançamentos referentes a novembro e dezembro de 2010, que considerou valor incorreto como parâmetro de valor retenção do ICMS-ST.

Uma vez comprovado o equívoco solicita a exclusão da exigência dos supracitados itens.

Quanto à segunda infração, aduz que ocorreu parcial improcedência na cobrança referente às ocorrências de números 9 a 13 e 21 a 32, com relação a suposta falta de recolhimento de ICMS-ST nos meses de janeiro de 2010 a dezembro de 2011.

Alega que houve cobrança indevida de ICMS a título de Substituição Tributária no período de janeiro a abril de 2010, de itens que não constavam no Protocolo 109/09. Apresenta Anexo com a tabela dos itens contendo o código, descrição e imagem do produto. Ressalta que a fundamentação se baseia na classificação NCM e descrição, excluindo da incidência da cobrança produtos que não estavam tipificados nestes dois critérios.

Com relação à “Ocorrência 13”, afirma que houve cobrança indevida, pois os itens não constavam presentes na lista anexa ao protocolo 70/2010. Embora os itens estejam classificados na NCM 4202, os mesmos não se confundem com “*maletas e pastas para documentos e de estudante, e artefatos semelhantes*” ou “*estojo escolar; estojo para objeto de escrita*”, portanto não incide ICMS-ST na vigência do Protocolo ICMS 70/2010.

Requer a exclusão dos itens referente às Ocorrências 21 a 32, relativos ao período 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2011, vigência do Protocolo 174/2010 sob a alegação de que as mercadorias não constavam no Anexo do referido Protocolo. Cita alguns produtos que apesar de estarem classificados com a NCM 4820, não se confundem com os produtos descritos no Protocolo ICMS 174/2010. Solicita, também, a exclusão do item “cola”, que entende não ser uma cola para uso escolar e sim para outras finalidades, por isso não está contida no Protocolo ICMS 174/2010.

Por fim, a empresa reconhece a procedência das ocorrências 1 a 6, 14 a 20 e 33 e 34, afirmando ter efetuado o pagamento integral desses itens, requerendo que as ocorrências 7 e 8 sejam julgadas improcedentes e afastadas integralmente da autuação, que as ocorrências 9 a 13 e 21 a 32 sejam

julgadas parcialmente procedentes, sendo excluídos os itens indevidamente lançados nas mesmas.

Informação fiscal prestada às fls. 110 a 115 pela autuante, após breve descrição dos fatos até então ocorridos no processo, inicialmente, informa que o trabalho foi desenvolvido dentro das normas legais do Convênio ICMS 81/93 e dos demais Convênios e Protocolos ICMS relativos às mercadorias enquadradas na Substituição Tributária comercializadas com este Estado, conjuntamente com a Lei Complementar n.º 87/96, Lei Estadual n.º 7.014/96 e o RICMS/97.

Com relação às ocorrências de números 7 e 8 do Auto de Infração, as quais correspondem aos lançamentos dos meses de novembro e dezembro de 2010 da Infração 1, argumenta que realizou os trabalhos de fiscalização utilizando os arquivos magnéticos enviados pelo SINTEGRA, no qual fez batimentos, por amostragem, dos valores nele informados, com os valores dos arquivos em XML, entretanto, por ocorrência de erro nos arquivos magnéticos informados pelo contribuinte no SINTEGRA nos meses de novembro e dezembro no Registro 54, no campo “*valor da Base de Cálculo - ICMS Próprio*”, foi informado o valor do campo “*valor da BC ICMS-ST*”, foram calculados valores incorretos para ICMS-ST retido no item. Portanto, acata as alegações da autuada e opina pela exclusão dos meses de novembro e dezembro de 2010 da Infração 1.

Informa que estará anexando ao feito um CD gravado com os arquivos originais, dos meses novembro e dezembro de 2010, transmitidos pelo SINTEGRA enviados pela empresa, comprovando os erros que resultaram em cobrança indevida para as referidas ocorrências.

Quanto à argumentação de que a cobrança em relação itens 9 a 13 e 21 a 32 é parcialmente improcedente, estão relacionados às folhas 95 a 107 do processo, os analisa item por item:

Bandeiras ades., afirma que embora a NCM conste no Anexo do Protocolo ICMS 109/09, a descrição não corresponde ao produto, portanto exclui do levantamento.

Quanto a blocos, entende que os mesmos estão no Anexo do Protocolo ICMS 109/09, portanto é devida a cobrança.

Bloco GPS, exclui do levantamento no período de janeiro a abril de 2010.

Bloco pautado. Entende ser devida a Substituição Tributária. A Classificação NCM e descrição correspondente ao estabelecido no Anexo Único no Protocolo 109/09.

Para o item carteira, entende que não ser possível a cobrança, razão pela qual está realizando a exclusão de tal item do levantamento de débito, mesmo tratamento dado aos itens div. fich., ficha paut., ind. tel.,

Quanto ao formulário débito/crédito, bem como os itens dispenser ind. e dispenser esc., fez as devidas exclusões para o período de janeiro a abril de 2010.

Quanto ao item Dupl. Posiciona-se no sentido de é devida a cobrança, pois a NCM 42021210 corresponde com a descrição (*Maletas e pastas para documentos e de estudante, e artefatos semelhantes*), mesma hipótese para o item envelopes plásticos, diante do fato de que a NCM 39261000 corresponde com a descrição (*Artigos de escritório e artigos escolares de plástico e outros materiais das posições 39.01 a 39.14, exceto estojos*).

Ind. tel., marcador CD/DVD, ofício 1-31 AZ ou ofício (as quais entende serem pastas para documentos), pasta A/E, pasta susp., porta bl., defende que é devida a cobrança. A Classificação NCM e descrição correspondem ao estabelecido no Anexo Único no Protocolo 109/09.

Quanto ao item pasta sanf. Fez a exclusão para o período de janeiro a abril de 2010. A partir de maio de 2010 sustenta a cobrança, baseada na classificação NCM 3926.1000 e descrição (*Artigos de escritório e artigos escolares de plástico e outros materiais das posições 39.01 a 39.14, exceto estojos*).

Porta cart. - Entende que não incide ST para o produto porta cartões, razão pra exclusão do levantamento de débito.

“Tilembrete”, “Registro A-Z”, “rascunho com serrilha”, “Porta cad.” e “Refil ind. tel.”, entende que é devida a Substituição tributária A Classificação NCM e descrição correspondente ao estabelecido no Anexo Único no Protocolo 109/09, mesma posição adotada para o item Tili notes.

Para os itens “Tili pasta aba” ou “tili pasta grampo” entende que não incide a substituição Tributária, razão pela qual está excluindo tal item do levantamento de débito.

Visor completo p. susp., a autuante entende ser cabível a Substituição Tributária, diante da Classificação NCM e descrição correspondente ao estabelecido no Anexo Único no Protocolo 109/09.

Informa que ao verificar se devida a Substituição Tributária dos produtos elencados acima, observou se os critérios da classificação NCM e descrição estariam tipificados de forma correspondentes no Anexo Único do Protocolo ICMS 109/09.

Ressalta, ainda, que foram observadas as alterações ao Anexo Único do Protocolo 109/09, pelos Protocolos ICMS 70/2010 e 174/2010.

Indica que os produtos do tipo porta cartões e carteiras foram excluídos do levantamento de débito, entretanto, porta cadernetas, índice telefônicos de mesa ou bolso, tem incidência de substituição tributária, na forma da descrição, no Anexo Único, para a NCM 4820 - *livros de registro e de contabilidade, blocos de notas, de encomendas, de recibos, de apontamentos, de papel para cartas, agendas e artigos semelhantes, cadernos, pastas para documentos, classificadores, capas para encadernação (de folhas soltas ou outras), capas de processos e outros artigos escolares, de escritório ou de papelaria, incluídos os formulários em blocos tipo "manifold", mesmo com folhas intercaladas de papel-carbono, de papel ou cartão, álbuns para amostras ou para coleções e capas para livros, de papel ou cartão.*

Com relação ao produto cola HOT, ressalta que foram cobradas as colas cujas NCM e descrição constam no Convênio ICMS 74/94.

Após a exclusão dos produtos elencados com a devida justificativa para tal, refaz os demonstrativos de débito Demonstrativo de Apuração do ICMS ST retido a menor que acosta no denominado Anexo 1 e Demonstrativo de Apuração do ICMS-ST não retido (Anexo 2), que apenas ao processo.

Elabora uma tabela resumo dos novos demonstrativos de débito após as correções dos valores a qual transcrevo:

| <i>Data</i> | <i>Dem. de Apuração de ICMS ST não Retido Anexo 1</i> | <i>Dem. de Apuração de ICMS ST não Retido Anexo 2</i> |
|---------------|---|---|
| <i>jan/10</i> | | <i>10.416,21</i> |
| <i>fev/10</i> | | <i>4.910,34</i> |
| <i>mar/10</i> | | <i>9.718,67</i> |
| <i>abr/10</i> | | <i>5.346,20</i> |
| <i>mai/10</i> | <i>104,97</i> | <i>252,60</i> |
| <i>jun/10</i> | <i>183,40</i> | <i>294,99</i> |
| <i>jul/10</i> | <i>333,66</i> | <i>508,25</i> |
| <i>ago/10</i> | <i>263,15</i> | <i>1.436,38</i> |
| <i>set/10</i> | <i>299,97</i> | <i>356,42</i> |
| <i>out/10</i> | <i>460,61</i> | <i>357,15</i> |
| <i>nov/10</i> | <i>434,49</i> | <i>388,88</i> |
| <i>dez/10</i> | <i>146,27</i> | <i>378,25</i> |
| <i>jan/11</i> | | <i>173,48</i> |
| <i>fev/11</i> | | <i>62,20</i> |
| <i>mar/11</i> | | <i>312,24</i> |

| | | |
|---------------|--|--------|
| <i>abr/11</i> | | 236,76 |
| <i>mai/11</i> | | 156,61 |
| <i>jun/11</i> | | 129,80 |
| <i>jul/11</i> | | 35,86 |
| <i>ago/11</i> | | 60,78 |
| <i>set/11</i> | | 596,08 |
| <i>out/11</i> | | 764,87 |
| <i>nov/11</i> | | 362,72 |
| <i>dez/11</i> | | 191,91 |

Lembra que o contribuinte reconheceu parte do débito e efetuou o pagamento integral das ocorrências 1 a 6; 14 a 20; 33 e 34, bem como também efetuou o pagamento parcial das ocorrências 9 a 13; 21 a 32.

Por tais razões, entende que o lançamento deva ser parcialmente provido.

Diante da apresentação de novos demonstrativos pela autuante na informação fiscal, o sujeito passivo foi intimado para tomar conhecimento dos mesmos e proceder, querendo, manifestação a respeito, oportunidade na qual volta ao processo (fls. 162 e 163), para concordar com as conclusões da autuante frente aos itens 9 a 13 e 21 a 32 da autuação, relativamente aos produtos “bandeiras adesivas, bloco GPS, Carteiras, débito crédito, dispenser ind. e dispenser ESC, pasta sanfonada, porta carteiras, Tili pasta aba ou tili pasta grampo”.

Todavia, quanto aos demais itens da autuação, reitera que sobre os mesmos não incide o ICMS Substituição Tributária, razão pela qual entende que os mesmos devem ser afastados da acusação fiscal.

VOTO

Inicialmente, muito embora não tenha sido suscitado de forma clara, na defesa, gostaria de fazer um breve comentário acerca da preliminar nela existente. Em verdade, os motivos que podem ensejar a decretação de nulidade, encontram-se nos artigos 18 e 39 do RPAF/99. Os elementos e fatos narrados na peça defensiva, não indicam a presença de qualquer vício, que venha a inquinar de nulidade o lançamento, tendo sido todos os princípios norteadores do processo administrativo fiscal respeitados, razão pela qual não existe motivação qualquer outra medida, que não seja a apreciação do mérito do lançamento.

Isso diante do fato de que o lançamento tributário, por constituir-se em Ato Administrativo, está sujeito aos princípios da Legalidade e da Publicidade, nos termos do artigo 37, “*caput*”, da Constituição Federal, sendo assegurado ao contribuinte, o direito ao contraditório e ampla defesa (Constituição Federal, artigo 5º, inciso LV), o que somente se verifica quando a matéria tributária tiver adequadamente descrita, enquadramento legal da infração correta e com os cálculos do valor devido. A falta desses requisitos essenciais torna nulo o Ato Administrativo de Lançamento e, de consequência, insubsistente a exigência do crédito tributário constituído, o que não é o caso sob exame. O presente lançamento, da forma como foi efetuado atende a todos os requisitos legais.

O processo administrativo é figura indispensável no controle de mérito e da legalidade dos atos administrativos. A atividade fiscalizadora da Administração Tributária nunca poderá violar os direitos e garantias individuais do contribuinte, desta feita, é garantido ao particular o direito ao devido processo legal e todas as demais garantias constitucionais.

Tal processo tem a finalidade de garantir soluções para conflitos entre Administração e Administrados, praticando a revisão da legalidade de seus atos, no sentido de discutir uma possível ilegalidade no ato administrativo e de minimizar os efeitos de possíveis equívocos que, eventualmente os agentes fiscais possam ter cometido, durante a execução das tarefas de auditoria.

Esta possibilidade de produção de provas no curso do Processo Administrativo Tributário alicerça e ratifica a legitimação dos princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da verdade material.

Isso por que um dos princípios do processo administrativo fiscal é o da verdade material, que nada mais é do que Odete Medauar (*A Processualidade do Direito Administrativo*, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131), define: “*O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las*”.

Já Hely Lopes Mirelles entende (*Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo, RT, 16ª edição, 1991, Página 581) que “*O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente*”.

A busca da verdade material não pode ser um fim em si mesmo. Como é fundamentada no interesse público deve ser buscada de forma harmoniosa, persistente, respeitando o conjunto harmonioso de princípios do direito positivo, onde temos a aplicação do direito com o fim maior de se fazer justiça.

Isso pelo fato de que o princípio da verdade material advém das próprias normas materiais de direito tributário. Sua aplicação no processo (aqui restringido nas questões tributárias), portanto, não possui apenas caráter processual, mas sim norma cogente de aplicação imediata em qualquer situação.

Sendo princípio inerente a toda e qualquer relação fisco-contribuinte, deve ser aplicado em qualquer instância, seja ela administrativa ou judicial. São diversos os elementos que comprovam tal afirmação.

A razão de ser da verdade material é dar efetividade ao enunciado pelo princípio da tipicidade tributária, razão pela qual, em toda relação que envolva a cobrança de tributos, seja ela em esfera administrativa ou judicial, esta verdade material deverá estar presente.

Por ser o correspondente direto do princípio da tipicidade tributária, o princípio da verdade material nada mais é do que a transposição daquele no processo. Ambos visam solucionar uma relação jurídica entre as partes, e devem ser alocados em todos os momentos da lide. Se o Direito regula o fato jurídico, este fato não pode, obviamente, ser ora avaliado sob a verdade material e ora sob a verdade formal.

Assim, o princípio da verdade material é inerente a qualquer fato que envolva a relação jurídica tributária, sendo aplicável em qualquer processo, procedimento ou relação que contenha tributos, e sua busca deve ser uma obsessão do julgador.

A verdade material não é uma regra posta e estreita, mas um conjunto de procedimentos que permitem que o julgador coteje os elementos fáticos de tal forma que não permaneçam dúvidas

acerca da realidade do fato objeto de sua apreciação. E isso foi buscado no presente processo, durante toda a sua tramitação.

Neste momento, impende ressaltar que a qualidade do conjunto probatório é que embasará o voto do julgador. Por exemplo, se a autuação fosse respaldada tão somente numa prova indireta e insuficiente, o que não ocorreu, dificilmente haveria decisão contrária aos interesses da autuada.

Note-se que o Processo Administrativo Fiscal é de cunho meramente sancionatório e patrimonialista, abraçando o princípio do livre convencimento motivado e a produção de provas não se restringe às partes, mas se estende também à autoridade julgadora, quando possível.

Dessa forma, não acolho qualquer argumentação, ainda que incidente e eventual, que venha a nulificar o lançamento realizado.

Adentrando no exame do mérito, verifico, inicialmente, que a infração 3 não foi contestada pela autuada, razão pela qual, diante, inclusive do reconhecimento do cometimento da mesma, é julgada procedente.

Na infração 1, a arguição defensiva foi de que a autuante de forma equivocada, apurou a mesma com base em dados incorretos, tendo elaborado a planilha de débito com base nestes dados. Alega a defendente que a infração, em verdade não existe para os meses de novembro e dezembro de 2010, nos valores, respectivos de R\$ 120.276,70 R\$ e 119.444,43.

Por seu lado, a autuante aduz que *“por ocorrência de erro nos arquivos magnéticos informados pelo contribuinte no SINTEGRA nos meses de novembro e dezembro”*, relativamente ao Registro 54, no campo “valor da Base de Cálculo-ICMS Próprio”, foi informado o valor do campo “valor da BC ICMS-ST”, e conseqüentemente, foram calculados valores incorretos para ICMS-ST retido no item, o que levou a tal montante.

Tendo em vista a apresentação dos dados do SINTEGRA retificados efetuada pela empresa autuada, os analisa, acatando parcialmente a argumentação defensiva e reduz as parcelas cobradas nos meses de novembro e dezembro de 2010, para R\$ 434,49 e R\$ 146,27, respectivamente.

Dessa forma, diante do fato, e da constatação de que, efetivamente, ocorreu erro por parte da autuada ao informar erroneamente no arquivo apresentado, e da autuante, ao considerar tal arquivo, bem como com base nos testes realizados, que, efetivamente tem pertinência a argumentação defensiva, fato que a autuante reconhece, razão pela qual a infração deve ser julgada procedente em parte, com a cobrança de R\$ 2.226,52 a título de ICMS.

De relação à infração 2, a autuada contesta diversos itens, dos quais a autuante considerou parte, elaborando novo demonstrativo nota a nota fiscal emitida pela autuada, com as parcelas excluídas, e o valor remanescente a ser cobrado.

A substituição tributária encontra a sua previsão legal na Constituição Federal, artigo 150, § 7º, a qual foi acrescentada pela reforma tributária empreendida pela Emenda Constitucional 03 de 1993, assim dispondo o texto da Cata Magna *“A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição”*.

Por tal figura, a norma tributária, de caráter especial em relação à regra matriz de incidência, transfere a obrigação fiscal do sujeito que pratica o fato gerador para outra pessoa. Tal fenômeno é autorizado pelo Código Tributário Nacional, no seu artigo 128, quando determina que: *“...a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”*.

Mister observar-se que a norma prevista no CTN é dirigida ao legislador e impõe certas exigências para a implementação da responsabilidade tributária por substituição. Assim, o responsável ou substituto tributário, que não participará do fato gerador, deve, ao menos, com

este, guardar certo vínculo, ou seja, o substituto tributário não pode ser alguém totalmente alheio ao fato jurídico desencadeador da obrigação tributária. E tal fato não poderia ser diferente. No caso presente, a empresa autuada efetuou vendas de produtos elencados em Protocolo interestadual que previa a aplicação de tal instituto, sem que o imposto fosse retido e recolhido em tais operações, conforme, inclusive, nominado, nota a nota pela autuante.

Ricardo Lobo Torres assim define a substituição tributária “*para frente*”, típica da presente autuação (Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Volume IV. Rio de Janeiro, São Paulo e Recife, Ed. Renovar, 2007, páginas 282/3): “*ocorre quando uma terceira pessoa, geralmente o industrial, se responsabiliza pelo pagamento do tributo pelo comerciante ou varejista, que revende a mercadoria por ele produzida*”.

Como visto, discute-se a falta de retenção e recolhimento de substituição tributária, especialmente em relação a materiais de escritório. São mencionados diversos Protocolos de substituição tributária, a exemplo dos de n.º 109/09, 70/2010 e 174/2010.

O Protocolo ICMS 109/09 foi celebrado entre os estados da Bahia e São Paulo, com vistas a estabelecer que nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no seu Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado (NCM/SH), destinadas ao Estado de São Paulo ou ao Estado da Bahia, ficaria atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS relativo às operações subsequentes.

Traz o mesmo, no Anexo Único, o rol dos produtos a serem submetidos à substituição tributária, e a respectiva classificação NCM/SH.

Já os Protocolos ICMS 70/2010 e 174/2010, alteram em parte, o teor do Protocolo 109/09, inclusive o Anexo Único deste.

A título de exemplo, passo a verificar, exemplificativamente, alguns dos itens de mercadorias que compõem a autuação, contestados pela autuada, e a incidência ou não da substituição tributária, por força especialmente do Protocolo ICMS 109/09, e suas alterações posteriores:

De relação a itens como duplicatas, ficha pautada, pasta suspensa, pasta AE, a regra é extremamente clara, como se vê na tabela que se encontra no Anexo do Protocolo:

| | | |
|-----|-------|---|
| 32. | 48.20 | livros de registro e de contabilidade, blocos de notas, de encomendas, de recibos, de apontamentos, de papel para cartas, agendas e artigos semelhantes, cadernos, pastas para documentos, classificadores, capas para encadernação (de folhas soltas ou outras), capas de processos e outros artigos escolares, de escritório ou de papelaria, incluídos os formulários em blocos tipo “manifold”, mesmo com folhas intercaladas de papel-carbono, de papel ou cartão, álbuns para amostras ou para coleções e capas para livros, de papel ou cartão |
|-----|-------|---|

Em relação ao item “pasta sanfonada”, cumpre observar a colocação da autuante de que “a partir de maio de 2010 é devida a ST, classificação NCM 3926.1000 e descrição (*Artigos de escritório e artigos escolares de plástico e outros materiais das posições 39.01 a 39.14, exceto estojos*)”, razão da exclusão parcial, diante da alteração ocorrida no Protocolo.

Quanto ao produto “marcador de CD/DVD”, o mesmo consta no Anexo Único do Protocolo 109/09, de acordo com a tabela abaixo:

| | | |
|-----|------------|--|
| 13. | 9608.20.00 | Canetas e marcadores, com ponta de feltro ou com outras pontas porosas |
|-----|------------|--|

Dessa forma, diante do demonstrativo elaborado pela autuante em sua informação fiscal, após análise detalhada e item a item de cada produto, devidamente confirmado diante das colocações acima, entendendo que o demonstrativo de débito trazido pela informação fiscal, há de prevalecer,

frente ao inicialmente elaborado, tornando a infração 2 parcialmente procedente, no valor de R\$37.447,65, de acordo com planilha elaborada pela autuante, e já transcrita linhas atrás.

Por tais razões, voto no sentido de que o Auto de Infração, deva ser julgado procedente em parte, com redução dos valores originalmente lançados, perfazendo o total de R\$36.800,43.

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. **281078.0002/12-0** lavrado contra **TILIBRA PRODUTOS DE PAPELARIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$39.710,26**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº. 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o órgão competente homologar os recolhimentos efetuados pela empresa.

Esta Junta recorre de ofício desta decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 01 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto n.º 7.629/99, alterado pelo Decreto n.º 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala de Sessões do CONSEF, 05 de março de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA