

A. I. Nº - 080556.0001/12-8  
AUTUADO - CATERPILLAR BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - VANILDA SOUZA LOPES  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 05/12/2013

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0201-05/13**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Por força da cláusula primeira do Protocolo nº 41/08, o impugnante tem obrigação de fazer a retenção e recolhimento do ICMS devido pelas operações subsequentes das mercadorias comercializadas para este Estado e não há na legislação qualquer referência a responsabilidade solidária ou supletiva pelo pagamento do imposto devido por substituição tributária. A obrigação do pagamento do contribuinte substituto não é transferível ao substituído, a menos que a lei assim o estabeleça, e portanto, em consequência, o pagamento efetuado pelo contribuinte substituto não pode ser aproveitado em prol do substituto, cabendo neste caso pedido de restituição do indébito. Infração não elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

No auto de infração lavrado em 30/03/2012, foi efetuado lançamento de multa no valor total de R\$64.113,30, em razão de não proceder a 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, sendo lançado o valor de R\$64.113,30 acrescido da multa de 60%.

O auto de infração foi lavrado em virtude da falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST devido, em decorrência da realização de operações interestaduais vinculadas ao Protocolo nº ICMS 41/08 e atualizações posteriores, concernentes a PEÇAS, PARTES, COMPONENTES, ACESSORIOS e demais produtos listados no Anexo Único do referido Protocolo, conforme demonstrativos de apuração do ICMS ST não retido: ANEXO I – DEMONSTRATIVO DO ICMS ST NÃO RETIDO – EXERCÍCIO DE 2010 e ANEXO II – DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ICMS ST NÃO RETIDO.

Foi considerada a aplicação da Margem de Valor agregado no percentual de 41,7% que decorre do atendimento ao índice de fidelidade correspondente a saídas do estabelecimento de fabricantes de veículos automotores, em conformidade com o disposto no Art. 8º da Lei federal nº 6729, de 28/11/1979.

A impugnante apresenta defesa à fls. 38/41 onde preliminarmente, reconhece parcialmente os débitos relacionados na infração, pertinentes às notas fiscais nºs 787, 828, 912, 957, 1057, 1079, 1104, 1130, 1224, 1273, 1339, 1388, 1390, 1425, 1427, 1434 e 1455, que perfazem valor total de R\$4.467,86, conforme Planilha 3 do Arquivo Magnético “FISCALIZAÇÃO” (Doc. 03), bem como os débitos referentes às Notas Fiscais nºs 659, 672, 683, 688, 706, 716, 740, 759, 763, 802, 904, 1245, 1359, 1383, 1396, 1555, 1579, 134099, 135583, 137231 e 137815, emitidas para as filiais da empresa revendedora MARCOSA S.A. que perfazem o valor total de R\$4.017,93, conforme Planilha 2 do Arquivo Magnético “FISCALIZAÇÃO” (Doc. 03). Diz que irá recolher os débitos acima relacionados, ora reconhecidos, protestando pela posterior juntada da cópia da GNRE comprobatória da liquidação.

Alega que a legislação atribuiu à Impugnante, condição de substituta tributária responsável pelo recolhimento do ICMS incidente sobre as saídas subsequentes das mercadorias que serão efetuadas por seus destinatários. Na impossibilidade de se determinar o valor base destas saídas posteriores, o ICMS-ST é calculado de acordo com uma presunção de margem de valor agregado (MVA) por parte dos destinatários das mercadorias da Impugnante, tomando-se como base um fato gerador presumido mas não efetuado o recolhimento do ICMS-ST devido ao Estado da Bahia sobre algumas mercadorias, que por força da legislação estavam sujeitas ao regime de substituição tributária, devido às falhas ocorridas nos seus controles internos.

Diz que entretanto, as falhas cometidas pela Impugnante não causaram prejuízos ao Fisco baiano, posto que, com relação aos demais débitos, ora não reconhecidos, referentes às notas fiscais emitidas para as filiais da empresa revendedora MARCOSA S.A. (CNPJ nº 04.894.077/0030-48 e IE nº 04.894.077/0037-14), localizadas no território baiano, tais estabelecimentos destinatários aplicaram a MVA de 41,7% sobre as mercadorias que receberam, apontadas nos anexos do auto de infração, recolhendo o ICMS-ST até mesmo superior ao apurado pelo fisco sobre algumas mercadorias nas referidas operações, conforme demonstrado na planilha 1 do arquivo magnético “FISCALIZAÇÃO” (Doc. 03).

Para comprovar tal fato, junta à presente, arquivos magnéticos contendo os Livros Fiscais Registro de Entrada emitidos pela MARCOSA S.A., demonstrando a entrada das mercadorias e cópia do Documentos de Arrecadação Estadual utilizados para o recolhimento do ICMS-ST (Doc. 03), bem como a Composição Consolidada dos Livros Fiscais (Doc. 04). Ressalta-se que a MARCOSA S.A., mantém escrituração contábil e fiscal regular que, nos termos da legislação vigente, constitui meio idôneo de prova.

Alega que diante dos recolhimentos efetuados e demonstrados em documentos anexos, é de se convir que a exigência do ICMS-ST sobre tais mercadorias configuraria a cobrança em duplicidade destas parcelas do imposto, em razão pela qual tal exigência não pode prosperar.

Protesta pela produção de prova pericial para determinação de eventuais prejuízos que tenham ocorrido em função do não recolhimento do ICMS-ST. Diante do exposto, requer o recebimento da presente impugnação, bem como seu provimento, a fim de que seja cancelada a exigência consubstanciada no Auto de Infração ora impugnado e decretada a insubsistência do lançamento ora atacado, em virtude dos insanáveis erros de fato e de direito cometidos durante o trabalho fiscal, determinando-se, por conseguinte, o seu posterior arquivamento.

A autuante apresentou informação fiscal às fls. 206/210, onde aduz que a apuração do ICMS ST devido levou em consideração as vendas realizadas para o Estado da Bahia, dos produtos listados no Anexo Único do Protocolo nº 41/08, do qual são signatários os Estados da Bahia e São Paulo, cuja cláusula primeira estabelece que:

*Nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único deste Protocolo, realizadas entre contribuintes situados nas unidades federais signatárias deste protocolo, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, relativo às operações subsequentes.*

Atesta que foi considerada a aplicação da Margem de Valor agregado no percentual de 41,7%, que decorre do atendimento ao índice de fidelidade correspondente a saídas de estabelecimento de fabricantes de veículos automotores, em conformidade com o dispositivo no Art. 8º da Lei Federal nº 6729, de 28/11/1979.

Confirma que analisando as argumentações do contribuinte, há o reconhecimento parcial do lançamento, que totaliza R\$8.485,79 nos dois valores apontados, com notas fiscais relacionadas na fl. 39. No entanto, diz que a soma dos valores do imposto cobrado referente às notas fiscais apontadas, não correspondem aos valores reclamados conforme planilha anexa ao auto de infração fls. 06 a 28, pois a soma das supracitadas notas é R\$10.387,16, conforme demonstrado na informação fiscal.

Que foi constatado que a obrigação tributária não foi cumprida em conformidade com o Protocolo nº 41/08, por quem a legislação atribuiu a responsabilidade para fazê-la, o que motivou a lavratura do Auto de Infração objeto desta lide, com o propósito de ser constituído o crédito referente ao ICMS ST devido e não recolhido.

Mas, caso fosse possível acatar os argumentos pretendidos pelo contribuinte, de que o Estado da Bahia não foi prejudicado e que o recolhimento foi efetuado pela destinatária, ainda assim não seria possível aceitar o pretendido pela impugnante, visto que os elementos apresentados em CD e cópias anexas (fls. 62 a 180), documentos comprovantes de recolhimento de ICMS, livros Fiscais de Registros de Entrada e planilhas - de filiais da MARCOSA S.A., CNPJ nº 04.894.077/0030-48 e 04.894.077/0037-14), destinatárias de mercadorias enviadas pela autuada, além de insuficientes para desqualificar o crédito constituído, não têm confiabilidade para identificar a correspondência dos lançamentos com os valores impugnados.

Que caso houvesse a comprovação de que houve o recolhimento correspondente, existe previsão legal para que a empresa interessada solicite à autoridade administrativa competente a restituição dos valores que considera como pagos indevidamente, afastando assim qualquer possibilidade de ficar caracterizada a pretensa cobrança em duplicidade.

Assevera que na forma da legislação em vigor, os elementos que ensejaram a ação fiscal estão devidamente caracterizados, conforme determinado no Protocolo ICMS nº 41/08, assinado pelos Estados da Bahia e São Paulo, o autuado é o contribuinte substituto para a obrigação do recolhimento do imposto, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes do Estado da Bahia, fato que não foi contestado pela empresa - que inclusive reconheceu que houve falta de recolhimento de ICMS ST referente às mercadorias comercializadas enquadradas no referido Protocolo.

Por fim, os argumentos (e documentos) apresentados pela defesa, não comprovam que os recolhimentos realizados pelos destinatários das suas mercadorias, correspondem àqueles que foram objeto do crédito tributário reclamado. Ratifica a autuação e solicita deste Egrégio Conselho o julgamento PROCEDENTE do presente auto de infração.

## VOTO

No auto de infração em lide, o impugnante reconhece parcialmente o lançamento, alegando erros de controle no seu sistema interno e contesta o restante sem alegar erros de fato, mas uma questão de direito, sob o prisma de que o destinatário haveria pago o ICMS devido por substituição tributária, e assim, não haveria prejuízo ao erário nem tampouco o direito de cobrança do imposto devido, face à impossibilidade legal de duplicidade no pagamento do imposto devido.

Não há efetivamente nos documentos apresentados, da empresa destinatária, certeza e liquidez de que os pagamentos feitos, guardem correspondência com as vendas efetuadas pelo impugnante. Uma diligência poderia trazer esta certificação, no entanto descarto tal necessidade, visto que, conforme veremos adiante, as provas de que houve pagamento por parte do contribuinte substituído são irrelevantes para caracterização da obrigação do pagamento por parte do autuado, pois entendo ser intransferível a obrigação tributária do contribuinte substituto tributário; con quanto a parte não reconhecida diz respeito a uma questão de direito, neste caso não há, efetivamente não há erro material a se apurar para configuração da verdade material. Pedido de diligência negado.

A questão aqui em discussão, se o pagamento efetuado pelo contribuinte substituído aproveita ao eventual lançamento efetuado contra o substituto tributário já vem sendo exaustivamente discutido neste Conselho de Fazenda, havendo assim, fortes subsídios a uma tomada de decisão neste julgamento.

Além disso a posição adotada pelos mais eminentes doutrinadores brasileiros, apontam no sentido de que a obrigação do pagamento do contribuinte substituto não é transferível ao substituído, a

menos que a lei assim o estabeleça, e portanto, em consequência, o pagamento do substituído não pode ser aproveitado em prol do substituto, cabendo neste caso pedido de restituição do indébito.

Por força da cláusula primeira do Protocolo nº 41/08, o impugnante tem obrigação de fazer a retenção e recolhimento do ICMS devido pelas operações subseqüentes das mercadorias comercializadas para este Estado e não há na legislação qualquer referência a responsabilidade solidária ou supletiva pelo pagamento do imposto devido por substituição tributária.

Na responsabilidade por substituição tributária, ao contrário do que comumente se pensa, não ocorre o pagamento por fato gerador praticado por outrem, pois, como nos ensina o Mestre Sacha Calmon Navarro Coelho, *o substituto não paga dívida alheia, paga dívida própria, sem ter realizado o fato gerador, pois “paga tributo do qual ele próprio é sujeito passivo”*. (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio: Forense, 2008, 9<sup>a</sup> ed. p. 696, nº 12.24.)

Alexandre Barros de Castro e Luis Henrique Neris de Souza, comungam do mesmo entendimento, em seu comentário ao art. 128 do CTN:

*Assim, poderá a lei atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a outra pessoa vinculada ao fato gerador, desde que tenha alguma participação na situação que fez surgir o fato imponível a obrigação pelo pagamento da exação tributária. Na transferência por exemplo, o sujeito passivo inicialmente apontado na legislação para cumprir a obrigação para a sua satisfação. Claro está, que nesta hipótese o contribuinte não sai de cena, havendo apenas a mudança do sujeito passivo no momento posterior, valendo dizer que este caráter supletivo ou subsidiário se concretiza quando o contribuinte não satisfaz a obrigação, ficando ali o responsável de forma inerte aguardando para honrá-la caso assim seja necessário.*

*Na substituição, diferentemente, o que ocorre é que desde o primeiro momento o contribuinte é deixado à margem, não sendo sequer indicado pelo legislador como possível ocupante do pólo passivo da relação tributária exacial, sendo de pronto substituído pelo responsável (Código Tributário Nacional Comentado, Editora Saraiva, 2010. Pág.221).*

O Ministro Antonio de Pádua Ribeiro, do Superior Tribunal de Justiça, traz o mesmo entendimento conforme transcrição abaixo:

*Assevera a doutrina majoritariamente que nessa espécie, a lei desde logo atribui a uma dada pessoa a responsabilidade básica pelo tributo devido por fato gerador de terceiro. Não há nenhuma transferência de responsabilidade, mas fixação original do “debitum” na pessoa do contribuinte substituto (em sentido econômico). É ele um devedor original por fato gerador alheio. Hector Villegas, a propósito, chama a esta figura de “responsável legal tributário” e cuja existência deve-se, já vimos, às exigências da praticabilidade da tributação. (publicado no sítio <http://daleth.cjf.jus.br/revista/numero3/artigo13.htm>, consulta em 22/09/2013)*

A jurisprudência adotada neste Conselho, caminha no mesmo sentido da doutrina, a exemplo do Acórdão da 2<sup>a</sup> JJJF Nº 0018-02/13, de lavra do ilustre Relator, Dr. Ângelo Mário de Araújo Pitombo, que por decisão unânime, negou ao impugnante o aproveitamento dos pagamentos efetuados pelos contribuintes substituídos:

*Esse fato, contudo, não é relevante para se conhecer da procedência ou improcedência da presente exigência fiscal, na medida em que o sujeito passivo dessa relação jurídica-tributária é o autuado, cabendo a ele a obrigação de recolher o imposto devido nas prestações acima alinhadas, conforme dispositivo do RICMS/BA, acima, fato não contestado pelo autuado, podendo, inclusive, as transportadoras prestadoras de serviços, na condição de contribuintes substituídos, requererem à Fazenda Pública devolução dos valores indevidamente recolhidos, caso os tenha recolhido, na medida em que não lhes cabia legalmente tal obrigação, mesmo com as declarações trazidas aos autos pelos contribuintes substituídos de que não irão requerer tal devolução, pois não tem eficácia jurídica para desobrigar ou desonerar o substituto das obrigações a ele impostas por lei e por regulamento, tendo em vista inclusive o disposto no art. 380, § 1º do RICMS/BA.*

*O regime de substituição tributária visa simplificar o processo de controle e acompanhamento da arrecadação, fato que se desfaz por completo quando o recolhimento passa para o contribuinte substituído, violando, assim, a sistemática de apuração e recolhimento do ICMS normatizada pela Lei nº 7014/96 e pelo RICMS/BA, exigido do fisco acompanhamento e controle da arrecadação, não apenas dos substitutos tributários com também dos substituídos tornando, portanto, para o Estado, oneroso e desnecessário o regime de substituição tributária.*

O tema também já foi discutido em segunda instância, conforme se depreende do excerto abaixo, do Acórdão da 2<sup>a</sup> CJF Nº 0177-12/13, que julgou em grau de Recurso Voluntário, o Acórdão da 5<sup>a</sup> JJF Nº 0278-05/11. A Conselheira, Dr<sup>a</sup> Denise Mara Barbosa, assim fundamentou o seu voto vencedor, em decisão não unânime:

*Ressalto que a legislação vigente prevê a responsabilidade exclusiva do substituto tributário, não havendo que se falar em responsabilidade solidária. Por fim, caso reste comprovado o recolhimento indevido do ICMS pelas empresas de transporte contratadas pelo autuado, tais contribuintes, apesar das declarações abdicando de seu direito, podem requerer a restituição do indébito utilizando o procedimento próprio previsto nos artigos 73 a 83, do RPAF/99 e, portanto, não há que se falar em enriquecimento ilícito por parte do Estado. Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.*

Por outro lado, também tem razão a autuante, quando afirma que “*caso houvesse a comprovação de que houve o recolhimento correspondente, existe previsão legal para que a empresa interessada solicite à autoridade administrativa competente a restituição dos valores que considera como pagos indevidamente*”.

Do exposto, entendo que não se pode expor a Fazenda Pública ao risco de repetição do indébito a requerimento daqueles que adimpliram a obrigação sem a capacidade passiva para fazê-lo, apesar de intervenientes na relação econômica do fato gerador da obrigação tributária, visto que, de forma inquestionável, estão excluídos da relação obrigatoria tributária com o Estado.

Quanto ao argumento do enriquecimento ilícito do Estado, entendo que tal situação só poderia ser alegada, se na hipótese do impugnante vir a pagar o auto de infração, e sendo pedida a restituição do indébito, o Estado viesse a negar, caracterizando assim, o enriquecimento sem causa, por haver recebido o imposto em duplicidade dos dois contribuintes. Tal argumentação serve ao contribuinte substituído em caso de negativa do pedido de restituição mas não cabe aqui neste processo, por se tratar de evento futuro ainda por acontecer, sem qualquer certeza da decisão da administração tributária em indeferir o pedido de restituição.

A Administração Pública está constrita a fazer o que a lei autoriza. Assim, não basta que o imposto seja pago, mas que seja recolhido corretamente pela pessoa obrigada a fazê-lo. Aceitar que o tributo seja recolhido em nome de terceiros, que não tem a devida obrigação legal, é uma atitude temerária; significa abrir precedentes que instauram a insegurança jurídica sobre valores que já estão recolhidos aos cofres públicos, submetendo o Estado ao permanente risco de devolução de altas somas financeiras. Infração procedente.

Face ao exposto, considero voto pela PROCEDÊNCIA do auto de infração, devendo se homologados os valores recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **080556.0001/12-8** lavrado contra **CATERPILLAR BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$64.113,30**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de novembro de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO- JULGADOR

A. I. Nº - 080556.0001/12-8  
AUTUADO - CATERPILLAR BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - VANILDA SOUZA LOPES  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 05/12/2013

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0201-05/13**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Por força da cláusula primeira do Protocolo nº 41/08, o impugnante tem obrigação de fazer a retenção e recolhimento do ICMS devido pelas operações subsequentes das mercadorias comercializadas para este Estado e não há na legislação qualquer referência a responsabilidade solidária ou supletiva pelo pagamento do imposto devido por substituição tributária. A obrigação do pagamento do contribuinte substituto não é transferível ao substituído, a menos que a lei assim o estabeleça, e portanto, em consequência, o pagamento efetuado pelo contribuinte substituto não pode ser aproveitado em prol do substituto, cabendo neste caso pedido de restituição do indébito. Infração não elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

No auto de infração lavrado em 30/03/2012, foi efetuado lançamento de multa no valor total de R\$64.113,30, em razão de não proceder a 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, sendo lançado o valor de R\$64.113,30 acrescido da multa de 60%.

O auto de infração foi lavrado em virtude da falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST devido, em decorrência da realização de operações interestaduais vinculadas ao Protocolo nº ICMS 41/08 e atualizações posteriores, concernentes a PEÇAS, PARTES, COMPONENTES, ACESSORIOS e demais produtos listados no Anexo Único do referido Protocolo, conforme demonstrativos de apuração do ICMS ST não retido: ANEXO I – DEMONSTRATIVO DO ICMS ST NÃO RETIDO – EXERCÍCIO DE 2010 e ANEXO II – DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ICMS ST NÃO RETIDO.

Foi considerada a aplicação da Margem de Valor agregado no percentual de 41,7% que decorre do atendimento ao índice de fidelidade correspondente a saídas do estabelecimento de fabricantes de veículos automotores, em conformidade com o disposto no Art. 8º da Lei federal nº 6729, de 28/11/1979.

A impugnante apresenta defesa à fls. 38/41 onde preliminarmente, reconhece parcialmente os débitos relacionados na infração, pertinentes às notas fiscais nºs 787, 828, 912, 957, 1057, 1079, 1104, 1130, 1224, 1273, 1339, 1388, 1390, 1425, 1427, 1434 e 1455, que perfazem valor total de R\$4.467,86, conforme Planilha 3 do Arquivo Magnético “FISCALIZAÇÃO” (Doc. 03), bem como os débitos referentes às Notas Fiscais nºs 659, 672, 683, 688, 706, 716, 740, 759, 763, 802, 904, 1245, 1359, 1383, 1396, 1555, 1579, 134099, 135583, 137231 e 137815, emitidas para as filiais da empresa revendedora MARCOSA S.A. que perfazem o valor total de R\$4.017,93, conforme Planilha 2 do Arquivo Magnético “FISCALIZAÇÃO” (Doc. 03). Diz que irá recolher os débitos acima relacionados, ora reconhecidos, protestando pela posterior juntada da cópia da GNRE comprobatória da liquidação.

Alega que a legislação atribuiu à Impugnante, condição de substituta tributária responsável pelo recolhimento do ICMS incidente sobre as saídas subsequentes das mercadorias que serão efetuadas por seus destinatários. Na impossibilidade de se determinar o valor base destas saídas posteriores, o ICMS-ST é calculado de acordo com uma presunção de margem de valor agregado (MVA) por parte dos destinatários das mercadorias da Impugnante, tomando-se como base um fato gerador presumido mas não efetuado o recolhimento do ICMS-ST devido ao Estado da Bahia sobre algumas mercadorias, que por força da legislação estavam sujeitas ao regime de substituição tributária, devido às falhas ocorridas nos seus controles internos.

Diz que entretanto, as falhas cometidas pela Impugnante não causaram prejuízos ao Fisco baiano, posto que, com relação aos demais débitos, ora não reconhecidos, referentes às notas fiscais emitidas para as filiais da empresa revendedora MARCOSA S.A. (CNPJ nº 04.894.077/0030-48 e IE nº 04.894.077/0037-14), localizadas no território baiano, tais estabelecimentos destinatários aplicaram a MVA de 41,7% sobre as mercadorias que receberam, apontadas nos anexos do auto de infração, recolhendo o ICMS-ST até mesmo superior ao apurado pelo fisco sobre algumas mercadorias nas referidas operações, conforme demonstrado na planilha 1 do arquivo magnético “FISCALIZAÇÃO” (Doc. 03).

Para comprovar tal fato, junta à presente, arquivos magnéticos contendo os Livros Fiscais Registro de Entrada emitidos pela MARCOSA S.A., demonstrando a entrada das mercadorias e cópia do Documentos de Arrecadação Estadual utilizados para o recolhimento do ICMS-ST (Doc. 03), bem como a Composição Consolidada dos Livros Fiscais (Doc. 04). Ressalta-se que a MARCOSA S.A., mantém escrituração contábil e fiscal regular que, nos termos da legislação vigente, constitui meio idôneo de prova.

Alega que diante dos recolhimentos efetuados e demonstrados em documentos anexos, é de se convir que a exigência do ICMS-ST sobre tais mercadorias configuraria a cobrança em duplicidade destas parcelas do imposto, em razão pela qual tal exigência não pode prosperar.

Protesta pela produção de prova pericial para determinação de eventuais prejuízos que tenham ocorrido em função do não recolhimento do ICMS-ST. Diante do exposto, requer o recebimento da presente impugnação, bem como seu provimento, a fim de que seja cancelada a exigência consubstanciada no Auto de Infração ora impugnado e decretada a insubsistência do lançamento ora atacado, em virtude dos insanáveis erros de fato e de direito cometidos durante o trabalho fiscal, determinando-se, por conseguinte, o seu posterior arquivamento.

A autuante apresentou informação fiscal às fls. 206/210, onde aduz que a apuração do ICMS ST devido levou em consideração as vendas realizadas para o Estado da Bahia, dos produtos listados no Anexo Único do Protocolo nº 41/08, do qual são signatários os Estados da Bahia e São Paulo, cuja cláusula primeira estabelece que:

*Nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único deste Protocolo, realizadas entre contribuintes situados nas unidades federais signatárias deste protocolo, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, relativo às operações subsequentes.*

Atesta que foi considerada a aplicação da Margem de Valor agregado no percentual de 41,7%, que decorre do atendimento ao índice de fidelidade correspondente a saídas de estabelecimento de fabricantes de veículos automotores, em conformidade com o dispositivo no Art. 8º da Lei Federal nº 6729, de 28/11/1979.

Confirma que analisando as argumentações do contribuinte, há o reconhecimento parcial do lançamento, que totaliza R\$8.485,79 nos dois valores apontados, com notas fiscais relacionadas na fl. 39. No entanto, diz que a soma dos valores do imposto cobrado referente às notas fiscais apontadas, não correspondem aos valores reclamados conforme planilha anexa ao auto de infração fls. 06 a 28, pois a soma das supracitadas notas é R\$10.387,16, conforme demonstrado na informação fiscal.

Que foi constatado que a obrigação tributária não foi cumprida em conformidade com o Protocolo nº 41/08, por quem a legislação atribuiu a responsabilidade para fazê-la, o que motivou a lavratura do Auto de Infração objeto desta lide, com o propósito de ser constituído o crédito referente ao ICMS ST devido e não recolhido.

Mas, caso fosse possível acatar os argumentos pretendidos pelo contribuinte, de que o Estado da Bahia não foi prejudicado e que o recolhimento foi efetuado pela destinatária, ainda assim não seria possível aceitar o pretendido pela impugnante, visto que os elementos apresentados em CD e cópias anexas (fls. 62 a 180), documentos comprovantes de recolhimento de ICMS, livros Fiscais de Registros de Entrada e planilhas - de filiais da MARCOSA S.A., CNPJ nº 04.894.077/0030-48 e 04.894.077/0037-14), destinatárias de mercadorias enviadas pela autuada, além de insuficientes para desqualificar o crédito constituído, não têm confiabilidade para identificar a correspondência dos lançamentos com os valores impugnados.

Que caso houvesse a comprovação de que houve o recolhimento correspondente, existe previsão legal para que a empresa interessada solicite à autoridade administrativa competente a restituição dos valores que considera como pagos indevidamente, afastando assim qualquer possibilidade de ficar caracterizada a pretensa cobrança em duplicidade.

Assevera que na forma da legislação em vigor, os elementos que ensejaram a ação fiscal estão devidamente caracterizados, conforme determinado no Protocolo ICMS nº 41/08, assinado pelos Estados da Bahia e São Paulo, o autuado é o contribuinte substituto para a obrigação do recolhimento do imposto, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes do Estado da Bahia, fato que não foi contestado pela empresa - que inclusive reconheceu que houve falta de recolhimento de ICMS ST referente às mercadorias comercializadas enquadradas no referido Protocolo.

Por fim, os argumentos (e documentos) apresentados pela defesa, não comprovam que os recolhimentos realizados pelos destinatários das suas mercadorias, correspondem àqueles que foram objeto do crédito tributário reclamado. Ratifica a autuação e solicita deste Egrégio Conselho o julgamento PROCEDENTE do presente auto de infração.

## VOTO

No auto de infração em lide, o impugnante reconhece parcialmente o lançamento, alegando erros de controle no seu sistema interno e contesta o restante sem alegar erros de fato, mas uma questão de direito, sob o prisma de que o destinatário haveria pago o ICMS devido por substituição tributária, e assim, não haveria prejuízo ao erário nem tampouco o direito de cobrança do imposto devido, face à impossibilidade legal de duplicidade no pagamento do imposto devido.

Não há efetivamente nos documentos apresentados, da empresa destinatária, certeza e liquidez de que os pagamentos feitos, guardem correspondência com as vendas efetuadas pelo impugnante. Uma diligência poderia trazer esta certificação, no entanto descarto tal necessidade, visto que, conforme veremos adiante, as provas de que houve pagamento por parte do contribuinte substituído são irrelevantes para caracterização da obrigação do pagamento por parte do autuado, pois entendo ser intransferível a obrigação tributária do contribuinte substituto tributário; con quanto a parte não reconhecida diz respeito a uma questão de direito, neste caso não há, efetivamente não há erro material a se apurar para configuração da verdade material. Pedido de diligência negado.

A questão aqui em discussão, se o pagamento efetuado pelo contribuinte substituído aproveita ao eventual lançamento efetuado contra o substituto tributário já vem sendo exaustivamente discutido neste Conselho de Fazenda, havendo assim, fortes subsídios a uma tomada de decisão neste julgamento.

Além disso a posição adotada pelos mais eminentes doutrinadores brasileiros, apontam no sentido de que a obrigação do pagamento do contribuinte substituto não é transferível ao substituído, a

menos que a lei assim o estabeleça, e portanto, em consequência, o pagamento do substituído não pode ser aproveitado em prol do substituto, cabendo neste caso pedido de restituição do indébito.

Por força da cláusula primeira do Protocolo nº 41/08, o impugnante tem obrigação de fazer a retenção e recolhimento do ICMS devido pelas operações subseqüentes das mercadorias comercializadas para este Estado e não há na legislação qualquer referência a responsabilidade solidária ou supletiva pelo pagamento do imposto devido por substituição tributária.

Na responsabilidade por substituição tributária, ao contrário do que comumente se pensa, não ocorre o pagamento por fato gerador praticado por outrem, pois, como nos ensina o Mestre Sacha Calmon Navarro Coelho, *o substituto não paga dívida alheia, paga dívida própria, sem ter realizado o fato gerador, pois “paga tributo do qual ele próprio é sujeito passivo”*. (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio: Forense, 2008, 9<sup>a</sup> ed. p. 696, nº 12.24.)

Alexandre Barros de Castro e Luis Henrique Neris de Souza, comungam do mesmo entendimento, em seu comentário ao art. 128 do CTN:

*Assim, poderá a lei atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a outra pessoa vinculada ao fato gerador, desde que tenha alguma participação na situação que fez surgir o fato imponível a obrigação pelo pagamento da exação tributária. Na transferência por exemplo, o sujeito passivo inicialmente apontado na legislação para cumprir a obrigação para a sua satisfação. Claro está, que nesta hipótese o contribuinte não sai de cena, havendo apenas a mudança do sujeito passivo no momento posterior, valendo dizer que este caráter supletivo ou subsidiário se concretiza quando o contribuinte não satisfaz a obrigação, ficando ali o responsável de forma inerte aguardando para honrá-la caso assim seja necessário.*

*Na substituição, diferentemente, o que ocorre é que desde o primeiro momento o contribuinte é deixado à margem, não sendo sequer indicado pelo legislador como possível ocupante do pólo passivo da relação tributária exacial, sendo de pronto substituído pelo responsável (Código Tributário Nacional Comentado, Editora Saraiva, 2010. Pág.221).*

O Ministro Antonio de Pádua Ribeiro, do Superior Tribunal de Justiça, traz o mesmo entendimento conforme transcrição abaixo:

*Assevera a doutrina majoritariamente que nessa espécie, a lei desde logo atribui a uma dada pessoa a responsabilidade básica pelo tributo devido por fato gerador de terceiro. Não há nenhuma transferência de responsabilidade, mas fixação original do “debitum” na pessoa do contribuinte substituto (em sentido econômico). É ele um devedor original por fato gerador alheio. Hector Villegas, a propósito, chama a esta figura de “responsável legal tributário” e cuja existência deve-se, já vimos, às exigências da praticabilidade da tributação. (publicado no sítio <http://daleth.cjf.jus.br/revista/numero3/artigo13.htm>, consulta em 22/09/2013)*

A jurisprudência adotada neste Conselho, caminha no mesmo sentido da doutrina, a exemplo do Acórdão da 2<sup>a</sup> JJJF Nº 0018-02/13, de lavra do ilustre Relator, Dr. Ângelo Mário de Araújo Pitombo, que por decisão unânime, negou ao impugnante o aproveitamento dos pagamentos efetuados pelos contribuintes substituídos:

*Esse fato, contudo, não é relevante para se conhecer da procedência ou improcedência da presente exigência fiscal, na medida em que o sujeito passivo dessa relação jurídica-tributária é o autuado, cabendo a ele a obrigação de recolher o imposto devido nas prestações acima alinhadas, conforme dispositivo do RICMS/BA, acima, fato não contestado pelo autuado, podendo, inclusive, as transportadoras prestadoras de serviços, na condição de contribuintes substituídos, requererem à Fazenda Pública devolução dos valores indevidamente recolhidos, caso os tenha recolhido, na medida em que não lhes cabia legalmente tal obrigação, mesmo com as declarações trazidas aos autos pelos contribuintes substituídos de que não irão requerer tal devolução, pois não tem eficácia jurídica para desobrigar ou desonerar o substituto das obrigações a ele impostas por lei e por regulamento, tendo em vista inclusive o disposto no art. 380, § 1º do RICMS/BA.*

*O regime de substituição tributária visa simplificar o processo de controle e acompanhamento da arrecadação, fato que se desfaz por completo quando o recolhimento passa para o contribuinte substituído, violando, assim, a sistemática de apuração e recolhimento do ICMS normatizada pela Lei nº 7014/96 e pelo RICMS/BA, exigido do fisco acompanhamento e controle da arrecadação, não apenas dos substitutos tributários com também dos substituídos tornando, portanto, para o Estado, oneroso e desnecessário o regime de substituição tributária.*

O tema também já foi discutido em segunda instância, conforme se depreende do excerto abaixo, do Acórdão da 2<sup>a</sup> CJF Nº 0177-12/13, que julgou em grau de Recurso Voluntário, o Acórdão da 5<sup>a</sup> JJF Nº 0278-05/11. A Conselheira, Dr<sup>a</sup> Denise Mara Barbosa, assim fundamentou o seu voto vencedor, em decisão não unânime:

*Ressalto que a legislação vigente prevê a responsabilidade exclusiva do substituto tributário, não havendo que se falar em responsabilidade solidária. Por fim, caso reste comprovado o recolhimento indevido do ICMS pelas empresas de transporte contratadas pelo autuado, tais contribuintes, apesar das declarações abdicando de seu direito, podem requerer a restituição do indébito utilizando o procedimento próprio previsto nos artigos 73 a 83, do RPAF/99 e, portanto, não há que se falar em enriquecimento ilícito por parte do Estado. Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.*

Por outro lado, também tem razão a autuante, quando afirma que “*caso houvesse a comprovação de que houve o recolhimento correspondente, existe previsão legal para que a empresa interessada solicite à autoridade administrativa competente a restituição dos valores que considera como pagos indevidamente*”.

Do exposto, entendo que não se pode expor a Fazenda Pública ao risco de repetição do indébito a requerimento daqueles que adimpliram a obrigação sem a capacidade passiva para fazê-lo, apesar de intervenientes na relação econômica do fato gerador da obrigação tributária, visto que, de forma inquestionável, estão excluídos da relação obrigatoria tributária com o Estado.

Quanto ao argumento do enriquecimento ilícito do Estado, entendo que tal situação só poderia ser alegada, se na hipótese do impugnante vir a pagar o auto de infração, e sendo pedida a restituição do indébito, o Estado viesse a negar, caracterizando assim, o enriquecimento sem causa, por haver recebido o imposto em duplicidade dos dois contribuintes. Tal argumentação serve ao contribuinte substituído em caso de negativa do pedido de restituição mas não cabe aqui neste processo, por se tratar de evento futuro ainda por acontecer, sem qualquer certeza da decisão da administração tributária em indeferir o pedido de restituição.

A Administração Pública está constrita a fazer o que a lei autoriza. Assim, não basta que o imposto seja pago, mas que seja recolhido corretamente pela pessoa obrigada a fazê-lo. Aceitar que o tributo seja recolhido em nome de terceiros, que não tem a devida obrigação legal, é uma atitude temerária; significa abrir precedentes que instauram a insegurança jurídica sobre valores que já estão recolhidos aos cofres públicos, submetendo o Estado ao permanente risco de devolução de altas somas financeiras. Infração procedente.

Face ao exposto, considero voto pela PROCEDÊNCIA do auto de infração, devendo se homologados os valores recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **080556.0001/12-8** lavrado contra **CATERPILLAR BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$64.113,30**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de novembro de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO- JULGADOR