

**PROCESSO** - A. I. Nº 080556.0001/12-8  
**RECORRENTE** - CATERPILLAR BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0201-05/13  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 16/05/2014

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0130-11/14

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ARTIGO 128 DO CTN. LEI Nº 7.014/96. PROTOCOLO 41/08. OPERAÇÕES INTERESDUAIS COM AUTOPEÇAS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SUBSTITUÍDO. O instituto da substituição tributária pressupõe a transferência da sujeição passiva para terceiro a quem é atribuído o dever de adimplir a obrigação tributária e por fim à relação jurídica dela decorrente. Hipóteses de responsabilidade supletiva previstas na Lei nº 7.104/96 não aplicáveis ao caso dos autos. Impossibilidade de aproveitamento dos recolhimentos feitos pelos estabelecimentos destinatários das mercadorias. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 5ª JJF que julgou, à unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/03/2012, com o objetivo de exigir do ora recorrente crédito tributário no valor histórico de R\$ 64.113,30 em decorrência da falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária em operações de venda de autopeças para contribuintes neste Estado no exercício de 2010.

Após a apresentação da defesa e correspondentes informações fiscais, a fase instrutória foi concluída, tendo os autos sido submetidos à apreciação pela 5ª JJF que assim decidiu na assentada de julgamento datada de 19/11/2013:

### 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; conquanto 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 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.*

*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, 9ª 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 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 2ª JJF 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 2ª CJF Nº 0177-12/13, que julgou em grau de Recurso Voluntário, o Acórdão da 5ª JJF Nº 0278-05/11. A Conselheira, Drª 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 obrigacional 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.*

Como se pode inferir da leitura do voto condutor do acórdão acima reproduzido, em que pese as alegações do então Impugnante no sentido que, embora tenha deixado de proceder à retenção e recolhimento do imposto devido por substituição em relação às operações elencadas no levantamento fiscal, a obrigação tributária correspondente à determinadas operações fora adimplida pelo destinatário das mercadorias, a 5ª JJF concluiu pela Procedência do lançamento de ofício.

Em apertada síntese, entendeu o órgão julgador *a quo* Nobre Relator que no regime de substituição tributária há uma completa sub-rogação dos direitos e deveres decorrentes da relação jurídica obrigacional tributária eleita pela Lei. Nestes termos, a menos que a Lei assim estabeleça, não é possível aproveitar os pagamentos realizados pelo contribuinte substituído que recolheu dívida alheia, só sendo cabível neste caso a repetição do indébito por parte deste último.

Pontuou, ademais, que a alegação de enriquecimento ilícito por parte do Estado só aproveitaria ao contribuinte substituído na hipótese de este, tendo solicitado a repetição do indébito, vir a ter seu pleito negado pela Fazenda estadual, o que ainda não é possível cogitar a esta altura da lide.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário alegando preliminarmente o cometimento de erro material na Decisão de piso que, ao julgar a exigência totalmente Procedente, deixou de considerar os recolhimentos por ele efetuados.

No mérito, ratifica as razões de defesa outrora aduzidas e reconhece que, por falha em seus controles internos, deixou de proceder à retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição em relação a algumas operações de venda que realizou para empresas pertencentes ao seu grupo econômico. Aduz, entretanto, o cometimento de tais falhas não ocasionou prejuízo ao erário uma vez que as importâncias que deixaram de ser retidas foram recolhidas pelos estabelecimentos destinatários quando da entrada das mercadorias.

Diz que para comprovar tal fato instruiu a sua impugnação com arquivos magnéticos, contendo os livros de Registro de Entradas emitidos pela Marcosa S/A – estabelecimento destinatário –, composição consolidada dos livros fiscais, bem como cópia dos documentos de arrecadação estadual que atestam o adimplemento das obrigações objeto do lançamento, mas que tais elementos de prova não foram apreciados pela JJF.

Sustenta que diante dos recolhimentos efetuados a manter o lançamento configura cobrança em duplicidade do imposto por parte do Fisco estadual o que não pode ser admitido.

Pugna pelo deferimento de realização de perícia com vistas à análise das provas por ele apresentadas e, afinal, pelo reconhecimento da improcedência do Auto de Infração.

Instada a se manifestar a PGE/PROFIS em seu Parecer de fls.265 a 267 opinou pelo Não Provimento do Recurso ao entendimento de que o instituto da substituição tributária pressupõe a exclusão da relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte substituído o que afasta a possibilidade de aproveitamento dos pagamentos porventura efetuados por este.

Externa, entretanto, a Nobre procuradora parecerista que, no caso em apreço, se verifica um confronto entre os primados da verdade material e da segurança jurídica, ambos norteadores do Processo Administrativo Fiscal. Isto porque, se de um lado é certo ser defeso ao Estado exigir imposto que já fora recolhido em momento anterior, por outro, é incontestável que tais recolhimentos foram efetuados por contribuinte estranho à relação jurídica obrigacional tributária, situação que expõe o erário a um futuro, ainda que incerto, pedido de restituição.

Diante de tal contraste, recomenda a compatibilização dos referidos princípios opinando pela manutenção da exigência, uma vez que a obrigação de recolher o tributo devido nas operações em análise é indubitavelmente do contribuinte substituto, e pela orientação ao sujeito passivo no sentido de que este requeira a dispensa da multa de ofício, justificada pelo adimplemento da obrigação por parte do contribuinte substituído.

Conclui seu opinativo atestando que a vedação ao enriquecimento ilícito se constitui na fundamentação apta a ensejar o deferimento do pedido de restituição que porventura venha a ser requerido pelos estabelecimentos destinatários que procederam ao recolhimento do tributo.

## VOTO

O Recurso é tempestivo devendo ser acolhido, pelo que passo à apreciação das razões de fato e direito nele aduzidas.

Inicialmente, afasto a necessidade de retificação do acórdão apontada pelo recorrente em preliminar. Com efeito, o fato de ter havido o reconhecimento parcial da exigência ratifica a procedência do lançamento, razão pela qual nenhum reparo merece o decisório quanto a este particular.

Esclareço, contudo, que os recolhimentos efetuados serão devidamente considerados para fins de abatimento do quanto afinal exigido, tal como determinou a parte dispositiva do acórdão recorrido, *in verbis*.

*Face ao exposto, considero voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo se homologados os valores recolhidos. Grifos meus*

De igual forma, com arrimo no quanto disposto no artigo 147, I, “a” do RPAF/BA, afasto o pedido de perícia/diligência por entender inaplicável e despiciendo ao caso dos autos. De fato, da análise dos documentos que instruíram a impugnação constato que há indícios de que, ao menos em parte, o ICMS substituído, exigido em relação às operações objeto do lançamento foi recolhido pelos estabelecimentos destinatários.

Faço a ressalva de que há apenas indícios por que a juntada dos livros de Entrada da Marcosa S/A, bem assim dos documentos de arrecadação estadual, por si só, não são suficientes para atestar de forma incontestável o recolhimento prévio da exação. Para tal intento, seria necessária a apresentação de demonstrativos analíticos que evidenciassem, nota por nota, o valor do ICMS substituído devido em relação a cada uma delas, cujo somatório, em cada período de apuração, corresponesse ao valor recolhido pelo estabelecimento a tal título.

Contudo, no caso dos autos, a prova cabal do recolhimento por parte dos estabelecimentos

destinatários das mercadorias sujeitas à substituição tributária, não se constitui em elemento essencial para o deslinde do feito. Se assim fosse, a conversão dos Autos em diligência solucionaria quaisquer dúvidas a este respeito.

A questão trazida à apreciação desta CJF é permeada por um pano de fundo que, no meu sentir, é antecedente à necessidade de prova do recolhimento prévio, qual seja: a possibilidade de aproveitamento dos valores recolhidos pelo contribuinte substituído por parte do contribuinte substituto ainda que tais recolhimentos se refiram às mesmas operações.

Quanto a este aspecto, iminentemente de direito, entendo não merecer reforma a Decisão recorrida por que alinhada está tanto com a legislação de regência, como com a mais abalizada doutrina e jurisprudências pátrias.

Com efeito, a realização da situação fática descrita no antecedente da norma tributária revela a aptidão do sujeito passivo direto suportar o ônus do tributo.

Contudo, o artigo 128 do CTN conferiu ao legislador certa discricionariedade para atribuir a um terceiro a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Na hipótese dos autos, a Lei nº 7.014/96 apenas previu responsabilidade supletiva dos estabelecimentos destinatário nas hipóteses em que o contribuinte substituto não esteja inscrito no cadastro de contribuintes do Estado ou quando a retenção do imposto for feita sem a inclusão, na base de cálculo, dos valores referentes a frete e seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, situações fáticas que não se amolda ao caso dos autos.

Nestes termos, com supedâneo na fundamentação constante do acórdão recorrido, bem assim nas considerações adicionais ora apresentadas, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão proferida pela 5ª JJF pelos seus próprios fundamentos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **080556.0001/12-8**, lavrado contra a **CATERPILLAR BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente 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, 24 de abril de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – RELATORA

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS