

**PROCESSO** - A. I. Nº 232400.0001/16-0  
**RECORRENTE** - DISTRIBUIDORA LUNAR LTDA.  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0205-02/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 24/05/2017

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJE Nº 0151-12/17

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. VENDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A CONTRIBUINTE DESTE ESTADO. MERCADORIAS RELACIONADAS NO CONVÊNIO ICMS 76/94. **a)** IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. **b)** RETENÇÃO A MENOR. Comprovado que as mercadorias estão enquadradas no regime de substituição tributária. Rejeitada a arguição de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que por unanimidade julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/03/2016, que exige ICMS no valor total histórico de R\$34.636,52, em decorrência das seguintes infrações:

*Infração 01 – 08.15.01 – Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados do Estado da Bahia, nos meses de Janeiro e Fevereiro de 2012. Valor histórico de R\$5.697,64.*

*Infração 02 – 08.15.02 – Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, nos meses de Janeiro e Fevereiro de 2012. Valor histórico de R\$28.938,88.*

Após a apresentação da defesa administrativa pelo autuado (fls. 65/70) e da informação fiscal pelo autuante (fls. 81/84), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 2ª JF que julgou por unanimidade Procedente o Auto de Infração nos seguintes termos:

### VOTO

*Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS e aplicar multa em decorrência de 02 (duas) infrações. Na primeira infração é imputado ao sujeito passivo ter deixado de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Por sua vez, na segunda infração é imputado a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, também na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.*

*Em sua defesa o sujeito passivo apresentou um único argumento para duas infrações, qual seja, arguiu nulidade por entender que os autuantes não citaram dispositivo legal que atribua ao autuado a condição de substituta tributária, violado o princípio da legalidade, resultando no cerceamento de defesa.*

*Não existindo nenhum questionamento em relação aos números dos levantamentos fiscais e nem nos valores consignados no Auto de Infração.*

*Entendo que o argumento defensivo não pode ser acolhido, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizado pelos aspectos abordados na impugnação,*

*bem como pela narrativa dos fatos e correspondentes infrações imputadas.*

*Além do mais, observo que o autuante na lavratura do Auto de Infração obedeceu ao disposto no artigo 39, do RPAF/99, eis que, contém todos os elementos esclarecedores da acusação fiscal, tais como a descrição do fato, o enquadramento legal, os valores de cada período, a multa aplicada, além do Anexo do demonstrativo de débito, no qual, consta a tabela de redução de multa, tabela de correção dos acréscimos legais.*

*Devo destacar que nos demonstrativos constam diversos dados das notas fiscais, entre eles as datas, os números, séries e, tendo juntado cópias das notas fiscais que embasaram os levantamentos fiscais, possibilitando conhecer todos os elementos necessários à compreensão de cada documento fiscal objeto das infrações imputadas.*

*Não resta dúvida que o Auto de Infração foi lavrado com base no Convênio ICMS 76/94, o qual dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos, bem como o Convênio ICMS 81/93 de 15.09.93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de Substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, dispõe em sua Cláusula Segunda que: "Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente. "*

*Portanto, as operações interestaduais, de forma geral, cujas mercadorias possuam Convênio ou Protocolo fica atribuída ao remetente a responsabilidade retenção e recolhimento do imposto na condição de substituto tributário, observando as situações em que não se dever adotar tal regime, previstos nos próprios acordos ou no Convenio ICMS 81/93.*

*Assim, é cristalino que não há conflitos entre os dois convênios, o ICMS 81/93 e o ICMS 76/94, mas complementação. O Convênio 76/94, ao atribuir ao estabelecimento importador ou industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS ST, não o faz de forma restritiva ou exclusiva, nem se sobrepõe ao Convênio 81/93.*

*Diante do exposto, não resta dúvida quanto a responsabilidade do contribuinte autuado, devidamente inscrição no Cadastro de Contribuinte da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, na condição de Contribuinte Substituto, de efetuar a retenção e recolhimento do ICMS devido, antecipação tributária sobre os produtos arrolados no presente Auto de Infração é do autuado, sendo correto o procedimento fiscal. Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Renitente com a Decisão proferida pela 2ª JF, o recorrente interpôs Recurso Voluntário às fls. 104/111, para fins de requerer a nulidade do Auto de Infração.

Inicialmente alega que no enquadramento das infrações não constam qualquer dispositivo legal que lhe atribua a condição de substituto tributário, impondo-lhe a obrigatoriedade de reter antecipadamente o ICMS em operações internas no Estado da Bahia.

Acrescenta que no presente lançamento de ofício foram citadas apenas cláusulas do Convênio ICMS 76/94 e dentre as mesmas não há qualquer referência que indique a responsabilidade tributária pelo recolhimento antecipado do ICMS pelas distribuidoras de medicamentos. Sendo assim, entende que a ausência de indicação de dispositivo legal lhe imputando a condição de responsável pela retenção e recolhimento do imposto, acaba por afrontar o princípio da legalidade estrita e cerceia seu amplo direito de defesa, tornando, por conseguinte, nulo o lançamento fiscal.

Questiona o julgamento de piso e o acórdão recorrido, quando este, de forma inadvertida e ilegal, apontou o dispositivo legal que traz a obrigação da responsabilidade da substituição tributária, o qual seja a cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93, este não citado no Auto de Infração, o que contraria o disposto no Art. 375, II do RICMS/BA.

Nessa mesma linha de raciocínio, salienta que o Código Tributário Estadual do Estado da Bahia, aprovado pela Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, de forma imperativa estabelece como requisito do Auto de Infração “a indicação dos dispositivos da legislação tributária infringidos, além do dispositivo regulamentar ou legal referente à multa”, e que somente através da indicação dos dispositivos legais indicados na peça de lançamento fiscal é que o princípio da ampla defesa restaria assegurado.

Desta forma entende o recorrente, que a indicação desse dispositivo legal atribuindo-a a condição de substituta tributária feita pelo CONSEF ao mencionar a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 81/93, não supre a ilegalidade do Auto de Infração, tendo em vista que *“compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”*, segundo o art. 142 do CTN.

Reproduz o Art. 146 do CTN que diz: *a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de Decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução para alegar que essa não é a hipótese dos autos.*

Obseva que o artigo 149 do mesmo CTN prevê ainda as hipóteses em que o lançamento pode ser revisto pela autoridade administrativa (e não pelo órgão de julgamento), sendo que destes dispositivos não consta a possibilidade de mudança do lançamento por erro de direito ou mudança de critério jurídico.

Para fins de ratificar sua tese, o autuado transcreve algumas doutrinas e jurisprudências sobre o assunto em questão.

O autuado destaca ainda que, no presente lançamento não constou sequer a lei que tenha enquadrado as mercadorias no sistema de substituição tributária, conforme determina o Art. 6º, §2º da Lei Complementar nº 87/96, a qual transcreve. Expõe seu entendimento dizendo que não basta apenas a citação de Convênios para legalizar o lançamento fiscal, mas sim a citação de Lei do Estado da Bahia impondo a exigência da substituição tributária, a teor do disposto no artigo 6º da LC 87/96 e nesse contexto, conclui que sem a indicação de lei estadual estabelecendo normas de substituição tributária, de nada vale a indicação apenas de Convênio.

Finaliza afirmando ser notório o vício do Auto de Infração ao impor à recorrente a condição de substituta tributária nas transferências realizadas para sua filial sem indicar o dispositivo legal que ampare tal obrigação tributária, quando evidente pelos dispositivos do RICMS-BA e pelo próprio Convênio ICMS 81/93 que nas transferências entre estabelecimentos não incide a substituição tributária, e conforme se observa nos autos, trata de transferência entre estabelecimentos.

Por fim, pelo exposto, requer que seja reformado o acórdão da 2ª JF que pretendeu sanar omissão legal contida no lançamento fiscal, e, por conseguinte seja declarada a nulidade do Auto de Infração, por violação princípio da legalidade estrita e por violação ao amplo direito de defesa do recorrente.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, que julgou por unanimidade procedente o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir ICMS do sujeito passivo em decorrência de 2 (duas) irregularidades, relativas à falta de recolhimento e ao recolhimento a menos do imposto, nos meses de janeiro e fevereiro de 2012.

O autuado é sediado em outro estado, porém possui inscrição de contribuinte substituto junto ao estado da Bahia e por essa razão foi enquadrado pelo autuante como responsável pela retenção e o posterior recolhimento a esta UF, do ICMS nas operações de venda de medicamentos que praticou nos meses de janeiro e fevereiro de 2012, conforme demonstrativos das fls. 11/48. Neles constam a relação de todas as notas que compõe a Infração 1, referente a retenção e não recolhimento, o que caracterizou apropriação indébita, e da Infração 2 que trata da retenção à menor do imposto que incorreu consequentemente no recolhimento a menos a este estado.

O recorrente alega, em resumo, que no lançamento de ofício foram citadas apenas cláusulas do Convênio ICMS 76/94 e dentre as mesmas não há qualquer referência que indique a responsabilidade tributária pelo recolhimento antecipado do ICMS pelas distribuidoras de medicamentos, atividade esta que a mesma exerce. Sendo assim, entende que a ausência de indicação de dispositivo legal lhe imputando a condição de responsável pela retenção e recolhimento do imposto, acaba por afrontar o princípio da legalidade estrita e cerceia seu amplo direito de defesa, tornando, por conseguinte, nulo o lançamento fiscal.

Desta forma, concentrou-se os esforços nesta preliminar, abdicando de arguir sobre o mérito, e é sobre essa preliminar que agora me debruçarei.

De início, reproduzo o §1º do Art. 18 do RPAF/BA, que diz:

*§1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.*

Interpretando a legislação citada acima, a capitulação das duas infrações deixa claro qual foram as irregularidades cometidas pelo sujeito passivo, não caracterizando o cerceamento de seu direito de defesa, conforme alegado pelo recorrente. Sem falar que uma das infrações foi estabelecida como “*ICMS retido e não recolhido*”, subentendendo que o sujeito passivo conhecia a regra da substituição tributária e a sua obrigação de proceder a retenção do imposto que resulta no seu recolhimento ora não realizado.

A Lei Estadual nº 7.014/96, bem como o regulamento do ICMS da época (Decreto nº 6.284/97) já trazia a obrigatoriedade da substituição tributária nas operações entre os estados signatários de convênio e a responsabilidade pela retenção e recolhimento ao estabelecimento remetente, na condição de sujeito passivo da substituição, conforme os artigos reproduzidos abaixo:

*Lei nº 7.014/96:*

*Art. 10. Nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas.*

*RICMS/BA/97:*

*Art. 352. Ocorre a antecipação do lançamento e do pagamento do ICMS sempre que for exigido o recolhimento do imposto em função da realização de determinada operação ou prestação subseqüentes expressamente previstos pela legislação, e compreende:*

*II - nas operações interestaduais, de acordo com os arts. 370 a 379;*

*Art. 373. Nas operações interestaduais entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor da unidade federada destinatária, na condição de sujeito passivo por substituição (Conv. ICMS 81/93).*

Conforme se observa, o próprio Art. 373 do RICMS/BA já citava o Convênio ICMS 81/93, mencionado na informação fiscal prestada pelo autuante e no acordão da JJF, este que estabelece as normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária.

Em outro momento, o autuado alega que foi cobrado indevidamente o ICMS-ST nas transferências realizadas para sua filial, ferindo de morte os dispositivos do RICMS-BA e do próprio Convênio 81/93 que trata das hipóteses de não incidência da substituição tributária nas transferências entre estabelecimento. Esta alegação é infundada, pois não há nos demonstrativos elaborados pelo autuante qualquer operação de transferência entre o estabelecimento autuado e suas filiais.

Por todo exposto, entendo não merecer reparo a Decisão recorrida. Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal 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 **232400.0001/16-0**, lavrado contra **DISTRIBUIDORA LUNAR LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$34.636,52**, acrescido das multas de 150% sobre R\$5.697,64 e 60% sobre R\$28.938,88, previstas no art. 42, incisos V e II, “e”, da Lei nº 7.014/96, respectivamente, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de abril de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

TIAGO DE MOURA SIMÕES – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS