

**PROCESSO** - A. I. Nº 298624.0003/14-0  
**RECORRENTE** - MISSIATO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0173-05/14  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 21/09/2017

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0304-12/17**

**EMENTA:** ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. A recusa dos comprovantes de pagamentos se deu pelo fato de que os DAES pagos estão em nome de terceiros e não em nome e inscrição do impugnante. Acatada a prova de um dos pagamentos efetuados. Infração 1 procedente em parte. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVÍDIO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração epigrafado, lavrado para exigir o recolhimento de ICMS no valor histórico de R\$51.430,73, em razão das infrações abaixo discriminadas:

*1 - Deixou de proceder o recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição relativo as operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no estado da Bahia(energéticos IN 56/10), sendo lançado o valor de R\$49.349,69 acrescido de multa de 150%.*

Ressalte-se que apenas a infração 1 é objeto do presente Recurso Voluntário.

A Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide com a seguinte fundamentação, “verbis”:

**VOTO**

(...)

*Assim, feitas estas considerações, passo ao julgamento do auto de infração, que como ficará demonstrado adiante, a ciência ao autuante, acerca da pequena alteração procedida pelos autuantes, em nada afetará o juízo de valor atribuído aos fatos trazidos ao processo.*

*O acatamento de um comprovante de pagamento, e a recusa dos demais, se deu pelo fato de que os DAES pagos estão em nome de terceiros e não em nome e inscrição do impugnante, a exemplo da fl. 34 em que o DAE se encontra no nome da pessoa jurídica DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS ANDRADA, I.E 79.197.886, sendo acatado apenas o pagamento efetuado em nome do impugnante.*

*No entanto, a relação dos DAES pagos à fl. 30, demonstra que há uma coincidência do somatório dos valores, que alcança exatamente o montante dos lançamentos em janeiro e fevereiro de 2010. Neste caso, fica a suspeita de que o impugnante recolheu o imposto devido em nome do cliente destinatário, e não em nome próprio, havendo comprovação de boa fé, quanto à intenção de pagar o tributo.*

*No entanto, tal erro não elide a infração, razão porque seria inútil dar ciência ao autuante da informação fiscal, para que ele eventualmente trouxesse a comprovação de que pagou o imposto em nome de terceiros. É que, sendo o impugnante, o sujeito passivo da relação tributária, o contribuinte substituto não pode se valer de comprovantes de pagamento efetuados pelos contribuintes substituídos, ainda que provado que decorreu das operações efetuadas entre eles.*

*Isto porque, pelo princípio da segurança jurídica, não pode a administração pública considerar adimplido o pagamento de um imposto efetuado por alguém sem a obrigação de fazê-lo, sob pena de submeter a fazenda pública ao risco de repetição do indébito. Tal posicionamento já foi inclusive adotada pela segunda instância deste Conselho, conforme excerto da ementa abaixo:*

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0119-11/14**

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇO DE

**TRANSPORTE CONTRATADO. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO.** As relações jurídico-tributárias submetem-se ao princípio da estrita legalidade e não a margem para que o exegeta, e, ainda, o julgador na formação da norma individual e concreta, venha alargar os limites legalmente delineados, "in casu", que o ICMS nessas prestações de transporte iniciada neste Estado deve recair a exação sobre o tomador do serviço e não sobre o prestador. A obrigação tributária por substituição prevista nos artigos 380 a 382 do RICMS/BA-97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, é norma cogente, cujos efeitos não podem ser flexibilizados por pactos privados. Mantida a exigência do ICMS no montante quantificado na revisão fiscal aludida nas prestações iniciadas em outras unidades federativas e que, por engano, foram incluídas no cálculo do imposto devido a este Estado.

Neste caso julgado, ocorreu o pagamento do imposto feito por transportadoras (contribuinte substituído) em operações cuja obrigação de pagar era do tomador do serviço (contribuinte substituto), situação similar ao presente julgamento. Importante ainda, trazer parte do voto, da Conselheira Relatora, Dra. Alessandra Brandão Barbosa, que assim justificou a decisão de mérito, inclusive quanto à alegação da defesa quanto à duplicidade do pagamento, em caso de ser mantido o lançamento:

Nesse contexto, devo discordar ainda do entendimento de que haveria cobrança em duplicidade, e o consequente enriquecimento ilícito. Justifico. É que os recolhimentos do ICMS efetuados pelas prestadoras do serviço não podem aproveitar ao credor, o sujeito ativo da relação tributária, por serem ilegítimos na medida em que falta às tomadoras a capacidade passiva, sendo clarividente o texto legal que impõe o pagamento ao tomador, contribuinte substituto, tanto que no voto vencido determinou-se a exclusão das prestações iniciadas no Piauí e não na Bahia.

Concluir-se diversamente seria temerário, na medida em que como falta a capacidade passiva em lei prevista, quem recolheu o ICMS indevidamente pode vir a postular a restituição correspondente, situação que poria em risco a segurança jurídica do credor.

Entendo que a única forma de garantir a segurança jurídica do recolhimento, reside na possibilidade das empresas em nome do qual foram efetuados os pagamentos, vir eventualmente pedir correção da inscrição no DAE, para o nome do contribuinte substituto aqui em lide, por meio do devido processo administrativo junto à Inspetoria Fiscal de origem, comprovando-se que esta alteração do documento de pagamento foi deferida pela Administração, de forma a inviabilizar qualquer mecanismo de restituição. Assim, fica a infração 1 reduzida aos seguintes valores:

#### INFRAÇÃO 1

data ocorr.	data vencto	valor
31/01/2010	09/02/2010	38.082,73
28/02/2010	09/03/2010	11.107,60
	<b>TOTAL</b>	<b>49.190,33</b>

Infração 1 procedente em parte.

Quanto ao pedido de redução da penalidade aplicada, por se tratar de descumprimento da obrigação principal, esta junta não tem competência para julgar tal pedido, devendo tal pleito ser encaminhado à Câmara Superior deste CONSEF, nos termos do art. 159 do RPAF.

Face ao exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do auto de infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Inconformado, o Contribuinte apresenta Recurso Voluntário tempestivo, fls. 84/89, salientando inicialmente a sua tempestividade e, discorrendo sobre a Decisão Recorrida, e passa a apresentar suas razões.

Dizendo da acusação de ausência de recolhimento do imposto retido na fonte na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, assinala que mesmo tendo apresentado comprovante de recolhimento dos referidos valores, os julgadores de piso não acataram seus argumentos por entender que embora comprovados os recolhimentos, os mesmos foram realizados em nome de terceiros, aduzindo a possibilidade de pedido de restituição futura pelos citados terceiros.

Registra que pelo Acórdão Recorrido, o DAE's encontravam-se em nome de terceiros que de acordo com a documentação que instrui o feito, são os destinatários das Notas Fiscais objeto da autuação, ficando claro que os valores constantes nos respectivos DAE's, e devidamente recolhidos aos cofres públicos, correspondem aos valores destacados nas NF's objeto de fiscalização.

Aduzindo nulidade, entende que deveria ter sido intimado a manifestar-se sobre as alegações

apresentadas pelo Fiscal Autuante, oportunidade em que teria destacado em sua informação fiscal que o ônus tributário havia sido suportado pelos destinatários das NF's em lide, certo que lhe teria sido tolhido o direito de apresentar documentação que contestasse as afirmações do fiscal.

Retornando à decisão que ataca, registra que é possível verificar que a dita decisão desconsiderou o imposto recolhido aos cofres públicos, sob o argumento da possibilidade de pedido de restituição futura, o que sob o seu olhar não se sustenta.

Entende que ao longo da instrução processual, o tributo retido na fonte por substituição tributária foi efetivamente recolhido aos cofres públicos, não havendo que falar-se em qualquer infração por ausência de recolhimento do ICMS, sendo certo que a documentação acostada (declaração dos destinatários) atesta que o ônus financeiro de tal recolhimento foi efetivamente suportado pelo Recorrente.

Nessa linha, registra que não houve descumprimento da obrigação principal e que se houve cometimento de infração fiscal, esta foi, ao máximo, de natureza acessória em razão de o DAE ter sido preenchido de forma incorreta, pelo que caberia apenas multa.

Reiterando que o imposto devido foi efetivamente pago, assevera que manter a cobrança em duplicidade é ato ilegal e Inconstitucional, além proporcionar enriquecimento ilícito do erário público e não pode em hipótese alguma ser admitido.

Discorre sobre o instituto da substituição tributária ao tempo que diz que quanto à remota possibilidade de haver pedido de restituição pelo terceiro constante dos DAE's, entende que o fisco tem todo o aparato legal e controle interno para negar tal pedido, certo que a legislação protege o fisco, pois, não permite que nos casos de substituição tributária tanto o contribuinte quanto o substituto venham a ter direito a essa restituição.

Pede a reforma do julgado para que seja declarada a total improcedência da infração, dando assim total provimento ao seu recurso.

A Douta Procuradora da PGE/PROFIS, Dr. Maria José Ramos Coelho, às fls. 153/154, após analisar as razões recusais, recomendou a remessa dos autos para à ASTEC com vistas à aferição do recolhimento do imposto alegado pelo sujeito passivo.

Atendida a recomendação da PGE/PROFIS, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal encaminhou o PAF à ASTEC para que fosse verificado:

1. - *Se os documentos colacionados ao PAF pelo Sujeito Passivo têm o condão de demonstrar que o imposto exigido foi efetivamente pago, total ou parcialmente;*
2. - *Em caso positivo elaborar demonstrativo fiscal com a precisa indicação do valor eventualmente passível de exigência fiscal.*

A ASTEC, em parecer de fl. 160, informa que não teria esse condão, já que os documentos acostados aos Autos, principalmente os DAE's (fls. 112, 114 e 117 entre outros), referem-se a pagamentos de terceiros e não do autuado. Aduz ainda que, em relação as declarações, não há com acatá-las, já que qualquer petição do Sujeito Passivo e suas intervenções no processo estão regulamentadas no Capítulo II do RPAF/BA.

Intimado do resultado da diligência o Contribuinte, às fls. 168/171, o Sujeito Passivo retorna aos autos reiterando suas razões e afirmado que o fiscal diligente não atendeu ao quanto solicitado na diligência, resumindo-se a afirmar que a documentação anexada pelo contribuinte não diz respeito à comprovantes de recolhimento do imposto em seu nome.

Às fls. 179/180, o Relator de 2ª Instância, o mesmo que encaminhou a diligência, diz do parco resultado da Diligência anteriormente requerida e reitera o pedido em nova diligência, nos mesmos termos da primeira.

A ASTEC às fls. 183/184, exara Parecer de nº 0052/2016, onde conclui que os documentos acostados

no PAF pelo Sujeito Passivo, têm o condão de demonstrar que o imposto foi pago total ou parcialmente, registrando que caberá ao Conselheiro julgador, pelo mérito, decidir, já que se trata de recolhimentos efetuados pelos destinatários das mercadorias.

No anexo, esta colacionado demonstrativo com os valores remanescentes, esclarecido que no referido demonstrativo estão relacionadas às notas fiscais relativas a janeiro e fevereiro de 2010, seus valores de base de cálculos e ICMS-ST devido e recolhido para Janeiro bateram iguais, para fevereiro o valor devido apurado foi de R\$83.987,65 e o recolhido de R\$83.828,29, restando recolher R\$159,36.

Às fls. 190/192 o recorrente manifesta-se, dizendo que levando em consideração a manifestação da ASTEC bem como os documentos juntados pelo Recorrente, não restariam dúvidas de que o imposto foi efetivamente pago, o que por si só, elide a obrigação tributária principal e, consequentemente o crédito tributário (art. 156, I do CTN), devendo ser julgada insubsistente a infração nº 1, tendo em vista que houve o devido recolhimento do ICMS.

Reiterando suas razões, reconhece a diferença apurada na última diligência, no valor de R\$159,36, requerendo a emissão da respectiva guia para pagamento da mesma.

O Autuante, à fl. 198, manifesta-se aduzindo que não há nenhum DAE juntado em nome do Contribuinte, não cabendo ao auditor acatar suposto recolhimento em nome de terceiros ao tempo em que registra sua discordância em relação ao acatamento de recolhimento feito de maneira indevida, e que demonstrado o recolhimento feito de maneira indevida, deveria haver um processo de restituição.

Conclui pela manutenção da Procedência do PAF.

A PGE/PROFIS, às fls. 202/203, por seu Douto Procurador, Dr. José Augusto Martins Junior, após discorrer sobre o andamento do PAF, aponta que o prazo para a repetição da maioria do pagamento indevido resta prescrito, diante de uma situação fática específica e minuciosamente comprovada. Em nome da justiça fiscal e da vedação do enriquecimento sem causa, entende que deve ser declarada a insubsistência parcial da infração 01 até a data da última ocorrência sobre a qual não há mais o direito de restituição por parte do substituído (até outubro de 2010).

À fl. 204, a Douta Procuradora Assistente, Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos, manifesta-se acolhendo o parecer da lavra de Dr. José Augusto Martins Junior, apontando que a infração 1 se reporta a fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro e fevereiro de 2010, em relação aos quais já decorreu o prazo de cinco anos no qual se pode pleitear a restituição de tributos indevidamente pagos mostrando-se pertinente invocar a linha de entendimento, inaugurada pelo CONSEF a partir do Acórdão nº 0329-11/15, de relatoria do ilustre Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, que, a bem de prevenir o enriquecimento sem causa do Estado, admite a consideração de pagamentos feitos por contribuinte substituídos, a fim de elidir a exigência fiscal, quando superado o prazo para se postular possível repetição de indébito.

Conclui pelo Provimento Parcial, devendo ser reduzido valor do débito correspondente à infração 1, na forma do Parecer ASTEC nº 52/2016.

## VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 5<sup>a</sup> JJF deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Cinge-se o Recurso Voluntário à apreciação da decisão da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal em derredor da manutenção parcial de exigência constante da infração 01, cuja acusação é de haver o contribuinte 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 (energéticos Instrução Normativa nº 56/10), sendo lançado o valor de R\$49.349,69 acrescido de multa de 150%.

A Junta de Julgamento Fiscal entendeu que a acusação seria parcialmente subsistente, pelo que manteve a exigência fiscal para cobrar do Sujeito Passivo a importância de R\$49.190,33.

Irresignado, o Contribuinte sustentou a tese de que apesar de não ter procedido ao recolhimento dos valores devidos, ele próprio, o imposto decorrente das operações em voga teriam sido recolhidos pelos destinatários das mercadorias, conforme documentos de arrecadação trazidos aos autos.

De fato, alguns pontos são incontroversos, a exemplo do fato de que o Sujeito Passivo não procedeu, ele próprio, ao recolhimento do imposto devido, contudo, também é incontroverso que os destinatários das mercadorias fizeram os recolhimentos correspondentes.

Também é fato que a conduta do Sujeito Passivo, em tese, poderia levar prejuízo ao erário, na hipótese de pedido de restituição de indébito formulado pelos destinatários das mercadorias, em razão da obrigação de recolher o imposto ser efetivamente da Recorrente.

De outro lado, a comprovação do recolhimento do imposto, como efetivamente se fez, aliado à impossibilidade de que eventual pedido de restituição de indébito seja aviado, resta afastada qualquer possibilidade de prejuízo ao Estado, haja vista que não remanescem duvidas quanto ao recolhimento do imposto devido em razão das operações geradoras do tributo.

Isto posto, alinhado ao posicionamento da PGE/PROFIS, e com fundamento no voto exarado pelo n. Conselheiro Dr. Rodrigo Lauande Pimentel, Acórdão nº 0329-11/15, que expressa com sabedoria ímpar a impossibilidade de enriquecimento sem causa por parte do Estado ao mesmo tempo em que preserva o erário de eventual pedido de restituição de indébito, entendo por julgar parcialmente provido o Recurso Voluntário com base nas conclusões a que chegaram os auditores da ASTEC, fls. 190/192, que indicam que deve remanescer a exigência fiscal para exigir do Contribuinte o valor de R\$159,36.

Concluindo, o VOTO é no sentido de PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário por julgar PROCEDENTE EM PARTE o presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 298624.0003/14-0 lavrado contra MISSIATO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$2.240,40, acrescido da multa de 150% sobre R\$159,36 e 60% sobre R\$2.081,04, previstas, respectivamente, no art. 42, incisos V, “a” e II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de agosto de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS