

/A. I. Nº - 300449.3006/16-7
AUTUADO - NOVA DANARF DISTRIBUIDORA DE PAPELARIA LTDA.
AUTUANTES - ANTONIO FERNANDO CAMPOS PEDRASSOLI
ORIGEM - INFAZ ITABUNA
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 26. 12. 2017

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0216-01/17

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES SUBSEQUENTES. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHEU A MENOS. A fiscalização deduziu os pagamentos do ICMS-ST, ajustou as datas de aquisição das mercadorias, segundo registro nos livros fiscais, excluiu produtos que estão fora do regime ST. Infração subsistente em parte. Não acatado pedido de nulidade. Órgão julgador solicita diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 27/09/2016, exige ICMS no valor de R\$341.124,15, além da multa de 60%, em razão da apuração da seguinte irregularidade: *"Efetuo recolhimento a menor o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior"*. Períodos: fevereiro/junho, agosto/setembro e novembro/dezembro de 2014; janeiro, abril/dezembro de 2015.

Na defesa apresentada, fls. 22/30, através do seu advogado com Procuração (fl. 32), o impugnante argumenta a tempestividade de suas razões, descreve as infrações, solicitando a nulidade da autuação fiscal.

Diz que o fato autuado está repleto de peculiaridades, fáticas e jurídicas, que demandam atenção redobrada, a fim de que não se comete injustiças contra o contribuinte. Aduz que o Auto de infração alcança período em que o contribuinte estava acobertado pelo manto do Termo de Acordo Atacadista, de modo a merecer tratamento diferenciado se comparado aos demais contribuintes que não possuem aludido benefício.

Discorre que a finalidade do benefício é repassar a redução da carga tributária ao custo final do produto; defende que mesmo após a ciência do término do benefício atacadista, por força de decisão judicial, o contribuinte faz jus ao mesmo, o que pede, seja reconhecido, a fim de não penalizar quem sempre fielmente cumpriu o seu dever diante do Estado.

Aduz, ainda que afastado o benefício, as mercadorias adquiridas pelo regime de substituição tributária possuem a sujeição passiva transferida para o substituto, de modo a não incidir sobre o verdadeiro contribuinte, o substituído, qualquer responsabilidade para o pagamento do tributo.

Sintetiza que tais observações são importantes para revelarem a existência de argumentos favoráveis à improcedência do lançamento tributário, ora impugnado. Insiste que o suposto recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária ocorreu porque não se levou em consideração a existência de benefício fiscal em favor do contribuinte, o que reduz a sua base de cálculo e, por conseguinte, torna menor o tributo a ser recolhido, bem porque, não se atentou para a existência da transferência do ônus tributário do substituído para o substituto tributário.

Justifica que sempre fez jus ao benefício do Termo e que apenas em 07.01.2015 houve notificação formal da cessação do seu benefício atacadista, por conta de inscrição de um suposto crédito em dívida ativa, o que foi contestado judicialmente.

Explica que preocupado com os reflexos da inscrição em dívida ativa, objeto de outro processo administrativo, o contribuinte ajuizou ação cautelar, tombada sob o nº 0306811-83.2013.8.05.0113, que resultou na medida liminar para o fornecimento da certidão de regularidade fiscal ao impetrante (art. 206 do CTN), certidão positiva com efeito de negativa, no prazo de três dias, sob pena de multa diária de R\$300,00 limitada a R\$30.000,00.

Ressalva que um reflexo claro da decisão é impedir o Estado que considere a inscrição na dívida ativa como restrição suficiente para a perda do benefício do Regime Atacadista (Termo de Acordo). Como empresa do ramo de distribuição e tendo em vista a sua pequena margem de lucratividade, o art. 1º do Decreto nº 7.799, de 09.05.2000 reduziu a base de cálculo de distribuidores no percentual de 41,176%, nas vendas internas dos produtos de tributação normal, não enquadrados na Substituição Tributária, o que, na prática, faz a tributação final destes produtos cair de 17% para 10%.

Reitera que é impraticável fazer distribuição de produtos fabricados em sua grande maioria no centro-sul do país tributando-se a 17%, hoje 18%, enquanto todos os pares o fazem a 10%.

Completa que os atacadistas de pequeno porte, optantes do Simples Nacional, contam com tributação diferenciada, com benefícios federais relevantes, e apuração do imposto não diretamente proporcional ao faturamento. Por sua vez, os maiores atacadistas, precisam do benefício para concorrerem no mercado.

Nessa linha, diz, quando o juízo determina o fornecimento da certidão de regularidade fiscal, de outro modo, determina os efeitos da suspensão do contribuinte da dívida ativa e, com isso, a sua manutenção dentro do benefício atacadista. Por esta lógica, quando o juízo de piso cita o art. 206 do Código Tributário Nacional, remete o Fisco a analisar também o seu artigo 205 do mesmo Código e a conceder ao contribuinte os efeitos da ausência das restrições da inscrição em dívida ativa, sendo uma delas a não suspensão do benefício do Termo de Acordo, o que desde já se espera ver mantido por este Colendo Conselho, para o fim de ser declarada indevida a cobrança.

Defende que a cobrança do ICMS não pode prosperar, eis que o contribuinte encontra-se escudado em dispositivo legal garantidor da redução da sua base de cálculo, a ferir de morte o auto de infração, tornando a infração completamente insubsistente.

Como primeira consequência, assinala que a alíquota real do contribuinte seria 10% e não 17% como consubstanciado no presente auto de infração; em se tratando de aplicação do regime da substituição, entende que figurou nas relações comerciais como substituído tributário e não como substituto, de modo que contra si não poderá ter lavrado qualquer auto de infração, tendo em vista o não recolhimento que deveria ter sido efetuado pelo substituto.

Discorre sobre o instituto da Substituição Tributária. Destaca que, na substituição, há vinculação apenas do substituto e não do substituído perante o Fisco, afastando-se este de eventual batalha administrativa ou judicial. O substituto é escolhido pela lei para pagar o tributo devido pelo substituído, qual seja, o contribuinte. É o substituto que tem obrigação perante o Fisco de recolher o tributo. Pautado em tais premissas, defende que o autuado, naquilo que é substituído, não exerce relação de submissão de obrigação tributária principal ao Fisco Estadual.

Conclui que, em contrário, compete ao substituto (fabricante) fazer-se presente em tais relações. Diz que a doutrina e jurisprudência são pacíficas no sentido de que *“não se pode atribuir responsabilidade subsidiária ao substituído, em caso de não pagamento do tributo pelo substituto, bem como inexistente qualquer relação de órbita tributária entre as duas pessoas”*. Sendo o tributo, no caso, obrigação do substituído, o substituto não tem qualquer relação com o Fisco, seja para pagar o tributo, uma vez que a atividade de pagamento do tributo já foi antecipada, seja para utilizar crédito ainda que erroneamente apurado, uma vez que sequer terá débito para compensar, mormente no caso sob análise, uma vez que distribui mercadorias com esse regime.

Diz ainda que, nessa linha, quando compra uma mercadoria, não tem o dever de pagar qualquer tributo ao Estado, uma vez que o mesmo já foi pago na operação anterior, o que significa

inexistir qualquer necessidade de se apurar, separadamente, os créditos e os débitos de ICMS, uma vez que toda esta apuração já foi resumidamente realizada na operação anterior, com o consequente pagamento do tributo. Daí não prosperar a autuação, ao se tomar como base apenas as mercadorias substituídas.

Do contrário, aduz, caso se queira tratar de outro fato gerador, que seja alterado o teor da descrição, visto que da sua análise direta não permite outra conclusão ao contribuinte que não o entendimento de que a mercadoria adquirida o foi pelo regime de substituição tributária progressiva, não podendo lhe ser imputada qualquer cobrança.

Lembra que no direito tributário a descrição do fato imponível deve ser clara, necessária e suficiente à cobrança do tributo (art. 113 do Código Tributário Nacional), não se podendo retirar ilação diversa, tampouco obrigar o contribuinte a decifrar fiscalizações que, da sua leitura, não se permita. Reclama que não se mencionou se o fato gerador trata de substituição progressiva ou regressiva, total ou parcial, mas tão somente foi mencionada genericamente a substituição tributária, de modo que não pode o contribuinte discernir o que o próprio auditor não o fez.

Conclui que a cobrança do tributo deve ser feita no substituto; pede a nulidade do Auto de Infração em virtude da existência de benefício fiscal em favor do contribuinte, que lhe assegura alíquota reduzida do ICMS; por outro lado, pelo teor da infração, por fazer menção ao instituto da substituição tributária, genericamente considerado, tem-se que o tributo na sua totalidade é devido e deve ser buscado junto ao Substituto e não junto ao Substituído.

Na Informação Fiscal, fls. 35/38, o Auditor reafirma a mesma informação sobre o Processo Administrativo Fiscal número 300449.3006/16-7, acerca da cassação do benefício atacadista, embora não tenha qualquer afetação na atual autuação.

Diz que o benefício foi cassado por que o autuado utilizou a redução de base de cálculo de forma irregular; no caso em tela, exigência do ICMS-ST, houve a confusão entre entradas e saídas. Observa que a defesa, nesse Auto de Infração, tece os mesmos argumentos sobre o Termo de Atacado cassado. O autuado não contradita a presente exigência, ICMS-ST.

Finaliza aduzindo que a infração persiste integralmente, pugnando a procedência do Auto de Infração.

O órgão julgador, na assentada de julgamento do PAF, na data de 24.01.2017, diante dos óbices apresentados para a solução da lide, entendeu pela conversão do presente Processo Administrativo Fiscal - PAF, a fim de preencher as lacunas existentes e esclarecer os pontos controversos.

Considerando que o demonstrativo fiscal elenca uma série de operações interestaduais com as mercadorias listadas em Convênios ou Protocolos, situação em que é atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes e não ao destinatário, como consignou o preposto fiscal: a exemplo de BALÃO BOLI BOLI LISA - NCM 9503.0099 - Protocolo ICMS 108/09; TINTA GUACHE MASTER BOX - NCM 3213.1000 - Protocolo ICMS 109/09; biscoitos, macarrão - NCM 1905.3100 e 1902.1900 - Protocolo ICMS 50/05;

Considerando, por fim, que a legislação do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96 - art. 6º, inciso XV) estabeleceu a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto ao contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário.

Pede-se ao Auditor Fiscal que instrua seu demonstrativo de débito com as informações relativas ao CNPJ de cada remetente, indicando se o mesmo possui ou não inscrição estadual ativa como substituto tributário, no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia. Acostando uma cópia de tal demonstrativo nos autos.

Proceder aos ajustes pertinentes, excluindo do levantamento fiscal, as operações, cujo remetente tenha inscrição ativa como substituto tributário, no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia; revisar o levantamento fiscal, identificando a existência de operações que não estejam submetidas ao regime da substituição tributária; identificar de onde foram extraídos os pagamentos constantes na coluna "ICMS recolhido", no demonstrativo fiscal de fls. 09/10.

Em resposta para a diligência solicitada, o Auditor Fiscal ressalta que no demonstrativo 1 – Antecipação tributária, as operações oriundas de fornecedor cadastrado como Substituto Tributário na Bahia, a coluna "*ICMS a pagar*" apresenta valor zero, não tendo cobrança de ICMS nessas operações. Transcreve respectivos CNPJ s.

Diz que para atender a solicitação da diligência, acrescentou uma coluna indicativa da Inscrição Estadual como Substituto Tributário. Explica que os pagamentos constantes na coluna "*ICMS recolhido*" foram extraídos dos extratos do SIGAT/GNRE conforme importação e batimentos realizados pelo sistema PRODIFE.

Aduz que elaborou novos demonstrativos com as devidas alterações; encaminhou os arquivos para o CONSEF; além de cópias impressas entregues ao autuado.

Intimado o autuado para conhecer do resultado da presente diligência (fl. 180), optou por não se manifestar.

É o relatório.

VOTO

O presente lançamento de ofício contempla a infração descrita e relatada na inicial dos autos.

Preliminarmente, o pedido de nulidade da autuação fiscal não há de ser acatado, tendo em vista que o procedimento fiscal foi manejado de forma regular, os ajustes foram procedidos em obediência ao devido processo legal. As questões equivocadas sobre o regime de substituição tributária não inquinam de nulidade a autuação. Foram corrigidas durante a diligência fiscal designada pelo órgão julgador e serão abordadas no mérito. O Auto de Infração contém os elementos orientadores para a sua lavratura, conforme previstos no art. 39, RPAF/BA, Regulamento de Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

No mérito, a infração acometida ao autuado o acusa de ter efetuado recolhimento do ICMS-ST a menor, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, no valor total de R\$341.124,15.

O Auditor Fiscal elaborou, inicialmente, fim de dar suporte à infração apurada, demonstrativos sintéticos acostados aos autos, às fls. 09/15 e integral, na mídia CD, entregue ao contribuinte, conforme recibo (fl. 17), constando diversas operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, conforme previsão na legislação desse Estado.

Após a diligência solicitada pelo órgão julgador, o Auditor Fiscal elaborou novos demonstrativos com as devidas alterações e acostou cópias aos autos (fls. 44/156), reduzindo a exigência para R\$310.293,14.

Sabe-se que a responsabilidade tributária é a obrigação legal, assumida pelo sujeito passivo da relação jurídico tributária, não diretamente beneficiado pelo ato praticado perante o fisco de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária. Com efeito, denomina-se responsável o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso em lei.

A lei pode ainda, ao atribuir a alguém a responsabilidade tributária, liberar o contribuinte; mas pode também atribuir apenas supletiva (CTN, art. 128) ou solidariamente (CTN, art. 124).

A alegação defensiva de que Auto de infração alcança período em que o contribuinte estava acobertado pelo manto do Termo de Acordo Atacadista e que merece tratamento diferenciado,

não pode prosperar, tendo em vista que a redução da base de cálculo ali prevista, não se aplica às operações sujeitas à substituição tributária (art. 4º, I, do Decreto nº 7.799/00).

Nesse sentido, não tem qualquer repercussão na infração, objeto da presente lide, o fato de o autuado fazer jus ao benefício em questão, no momento da autuação, ou que apenas em 07.01.2015 houve notificação formal da cessação do seu benefício atacadista, por conta de inscrição de crédito tributário em dívida ativa ou ainda a sua contestação judicial.

No argumento de que no caso em tela, a obrigação é do substituído e, como substituto, não tem qualquer relação com o Fisco, seja para pagar o tributo, uma vez que a atividade de pagamento do tributo já foi antecipada, igualmente, o direito não assiste ao autuado,

No caso em concreto, a exigência tem fundamento no art. 8º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, reproduzida no art. 289, RICMS BA-12, vigente à época dos fatos, ao prescrever que são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados, o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado.

Considerando que o Auditor Fiscal, durante a diligência, promoveu alterações na exigência, excluindo as operações interestaduais com as mercadorias listadas em Convênios ou Protocolos, situação em que é atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes e não ao destinatário.

A legislação do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96 - art. 6º, inciso XV) estabeleceu a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto ao contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário.

Dessa forma, não foi exigido o ICMS-ST em relação às operações oriundas de fornecedor cadastrado como Substituto Tributário na Bahia; o demonstrativo de débito não apresenta valor do imposto e não houve cobrança de ICMS-ST nessa situação.

De posse dos demonstrativos integral e analítico, contemplando todas as operações que implicaram recolhimento a menos do ICMS antecipado, devido no regime de substituição tributária, competiria ao autuado manejar a sua defesa objetivamente, o que não ocorreu.

Ante o exposto, a infração resta parcialmente caracterizada, no valor de R\$310.293,14.

O Auto de Infração é **PROCEDENTE EM PARTE**.

É o voto

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **300449.3006/16-7**, lavrado contra **NOVA DANARF DISTRIBUIDORA DE PAPELARIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$310.293,14**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, incisos II, "d" da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais previstos pela Lei nº 3.956/81.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de dezembro de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR