

A.I. Nº - 269616.0013/17-1  
AUTUADO - ALLIED S.A.  
AUTUANTES - WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS e JOSÉ MACÊDO DE AGUIAR  
ORIGEM - IFEP-COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21.05.2019

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0075-02/19**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS-ST. A obrigatoriedade de retenção e recolhimento do ICMS devido por vendas a contribuintes localizados no Estado da Bahia decorre do Convênio ICMS 135/06. Para remetente localizado no Estado de São Paulo (Estado não signatário) é necessária celebração de Termo de Acordo com o Estado da Bahia. A retenção e recolhimento do ICMS-ST é necessária quando as vendas se destinam a comercialização. Vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária para empresas comerciais há necessidade do responsável proceder a retenção e recolhimento do ICMS-ST. Afastada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. A autuada elidiu parte da infração. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração lavrado em 29/03/2017, exige crédito tributário no valor histórico de R\$49.236,32, acrescido da multa de 60%, em razão da constatação do cometimento da infração a seguir descrita

**INFRAÇÃO 01 – 08.40.03** – Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia no período de julho, setembro, outubro e dezembro de 2014. Janeiro, abril a dezembro de 2015 e fevereiro de 2016.

Multa prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigo 10 da Lei nº 7.014/96 c/c Cláusulas primeira, segunda, terceira, quarta e quinta do Convênio ICMS 135/06.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 14 a 49, quando inicialmente se identifica como pessoa jurídica de direito privado que se dedica ao comércio atacadista e varejista de componentes eletrônicos e equipamentos de telefonia e comunicação, sendo contribuinte regular do ICMS, realiza operações de venda de produtos para adquirentes na condição de varejistas e atacadistas, como também, para adquirentes na condição de consumidores finais, atuando em todo o território nacional, inclusive no Estado da Bahia.

Diz que firmou, com o Estado da Bahia, Termo de Acordo (Doc. 03) por meio do qual se responsabiliza, na condição de contribuinte substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS-ST relativamente às operações subsequentes às vendas realizadas para adquirentes localizados na Bahia, em razão de estar localizada no Estado de São Paulo, que não é signatário do Convênio ICMS 135/06 e não se enquadrar na hipótese de estabelecimento industrial ou importador, condição essa, prevista no referido Convênio para atribuição da responsabilidade pela retenção e

recolhimento do ICMS-ST. Assim, o Termo de Acordo firmado aplica-se somente para as operações sujeitas ao ICMS-ST.

Pondera que apesar da regularidade com que conduz suas atividades, foi surpreendida com a autuação na qual é acusada de ter deixado de recolher o ICMS-ST na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações com destinatários localizados no Estado da Bahia, sendo também imposta a multa de 60% sobre o valor do imposto supostamente devido, com base no artigo 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96.

Frisa que o auto de infração, ora combatido, não reúne condições de prosperar, devendo ser integralmente cancelado, bem como as penalidades impostas não podem ser mantidas nos moldes em que aplicadas, devendo ser canceladas, ou, ao menos, reduzidas a um patamar razoável e proporcional às infrações supostamente praticadas.

Afirma que a autuação não preenche os requisitos formais e materiais de validade do ato administrativo de lançamento, devendo ser declarado nulo de pleno direito, porque se baseia em meras presunções, uma vez que as alegações feitas pela fiscalização, além de serem deficitárias, carecem de qualquer elemento comprobatório.

Explica que conforme o Código Tributário Nacional – CTN, o lançamento tributário é ato administrativo vinculado e constitutivo, por meio do qual é formalizado o vínculo obrigacional de natureza tributária, consoante art. 142, que reproduz, onde pressupõe como requisitos de validade a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do imposto devido, dentre outros.

Conclui que a autoridade fiscal não pode presumir que houve uma infração à legislação, e imputá-la ao contribuinte sem demonstrar e comprovar a ocorrência dos fatos e o seu enquadramento como infração à legislação tributária. Contudo, os autuantes apenas presumiram a ocorrência das infrações descritas, sem apresentar qualquer elemento que comprove a ocorrência das mesmas. Dessa forma, o lançamento é nulo de pleno direito.

Ressalta que o art. 18, inc. IV, alínea “a”, § 1º do RPAF, reproduzido, prevê que, não havendo elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, o infrator e o montante do débito tributário, o lançamento será nulo.

Assegura que o lançamento apresenta vícios e fragilidades que atestam claramente a inobservância aos referidos requisitos de validade, razão pela qual deve ser declarada a sua nulidade. Pois, segundo o relato constante no auto de infração, a empresa teria deixado de efetuar o recolhimento do ICMS na condição de sujeito passivo por substituição, em relação às operações subsequentes realizadas pelos destinatários localizados no Estado da Bahia, entretanto, tal acusação funda-se na mera presunção de que as vendas realizadas teriam ocorrido para destinatários que promoveram operações subsequentes, presunção que não se sustenta, em razão da precariedade de sua instrução e por não guardar qualquer relação com a realidade.

Complementa que os fatos relatados não foram comprovados mediante documentos, de forma que a presunção adotada pela fiscalização não permite, face às impropriedades e inconsistências concluir que houve falta de recolhimento do ICMS-ST relativo à supostas operações subsequentes às vendas realizadas a seus clientes localizados no Estado da Bahia.

Assegura que as operações objeto da presente autuação se deram exclusivamente para destinatários que adquiriram as mercadorias na condição de consumidores finais, razão pela qual não há como exigir o ICMS por substituição tributária, haja vista que as operações subsequentes presumidas não ocorreram, comprovadas mediante exame dos documentos fiscais que dão suporte às operações, objeto do lançamento, bem como do contexto fático das atividades desenvolvidas pelos adquirentes. É possível verificar que a maior parte dessas operações ocorreu com destinatário que sequer realiza atividades relacionadas à venda de mercadorias, sendo absolutamente descabida, portanto, a presunção da ocorrência de operações subsequentes.

Apresenta como exemplo as operações realizadas com o destinatário ARM. TELECOMUNICAÇÕES E SERVIÇOS DE ENGENHARIA S.A, antiga denominação social de REDE CONECTA SERVIÇOS DE REDE S.A., que representa a maior parcela das operações e conforme se pode verificar da consulta ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, tal empresa possui como principal atividade a “construção de estações e redes de telecomunicações”, não havendo qualquer elemento que indique a realização de atividades relacionadas ao comércio de mercadorias, demonstrando a absoluta improriedade da presunção do Fisco, restando demonstrado a falta de sustentação frente à verdade material.

Diz que a presunção possui caráter de exceção à verdade material, não havendo dúvidas de que cabe aos autuantes, além de se basear em premissas legais exatas, o ônus de investigar e comprovar cabalmente a ocorrência das supostas irregularidades fiscais, para que possa, se for o caso, impor a penalidade tributária correspondente, sob pena de nulidade do lançamento. Portanto, entende que caberia à fiscalização comprovar que as operações objeto da presente autuação teriam ocorrido para destinatários que promoveriam operações subsequentes no Estado da Bahia, o que não ocorreu.

Complementa que o autuante não analisou a natureza e as particularidades das operações que ocorreram com consumidores finais e se limitou a juntar simples planilhas com a relação das notas fiscais dessas operações, como se fossem provas efetivas de ocorrência da infração tributária.

Destaca os ensinamentos de Hugo de Brito Machado, acerca da prova e a quem cabe o ônus de apresenta-la.

Adverte que o lançamento é um ato jurídico administrativo, e como tal deve cumprir requisitos de validade, entre os quais, a descrição circunstanciada dos fatos concretos que justificam a exigência do tributo, o expresso destaque do dispositivo legal tido por infringido, a descrição do fato que constituiu a infração.

Lembra que o artigo 142 do CTN, que dispõe sobre o modo pelo qual a autoridade lançadora deverá realizar o ato de lançamento, é claro ao dispor que a autoridade fiscal deve “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”, o que não significa “presumir a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”, nem tampouco, ignorar a realidade dos fatos como aconteceu no presente caso.

Conclui que diante da ausência de elementos essenciais ao ato de lançamento, é evidente que, no presente caso a validade do lançamento está comprometida.

Cita Geraldo Ataliba que adverte sobre a função precípua do Direito como instrumento garantidor da segurança jurídica e, consequentemente, da imprescindibilidade da constatação da efetiva ocorrência do fato gerador, assegurando que não há, em matéria tributária, espaço para fundamentar a exação com base em meras presunções.

Registra que o Superior Tribunal de Justiça – STJ, já se manifestou no sentido de que é inafastável a necessidade de demonstração, por meio de provas, das infrações objeto de lançamento, sob pena de não dispor o ato administrativo de motivação suficiente a lhe dar supedâneo, assim como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF, que já reiterou o caráter vinculado do ato administrativo de lançamento tributário e a imprescindibilidade de sua fundamentação e motivação. Contudo, não é isso que se verifica no caso dos autos.

Explica que não foi possível identificar elementos, justificativas ou provas que fundamentassem a conclusão da fiscalização, ou que demonstrassem o cometimento de qualquer infração.

Conclui que o presente lançamento foi instruído de maneira precária e não atende os requisitos de validade do ato administrativo previstos na legislação, motivo pelo qual deve ser reconhecida a sua nulidade.

Faz referência ao entendimento de José Souto Maior Borges, segundo o qual, compete ao julgador, diante da ausência de um de seus requisitos de validade, a tarefa de anular o lançamento.

Cita julgamento ocorrido na 1ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, que reconheceu que a inexistência de elementos suficientes para caracterizar a infração imputada ao contribuinte deve implicar em nulidade da autuação, eis que evada de vício insanável, transcrevendo trecho do Acórdão JJF nº 0012-01/14, da 1ª Junta de Julgamento Fiscal.

Frisa que a impossibilidade do contribuinte aferir, de forma concreta, as razões pelas quais deve suportar a autuação e pleitear o seu direito de tutela, macula o lançamento de nulidade e impossibilita o contribuinte de exercer o contraditório e a ampla defesa, posto que não há como se defender daquilo que não sabe estar infringindo.

Lembra que todo ato administrativo deve estar devidamente fundamentado e comprovado, uma vez que o artigo 5º, LV, da Constituição, é claro ao dispor que é assegurado “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes*”.

Diz que Geraldo Ataliba já manifestou seu entendimento de que a instrução precária de um auto de infração impossibilita o contribuinte de defender-se de forma eficaz das supostas infrações de que é acusada e, consequentemente, resultam na negativa de vigência ao comando constitucional do artigo 5º inciso LV, conforme texto reproduzido.

Recorre a lição de Roque Antonio Carrazza que destaca a obrigatoriedade de se conferir aos processos administrativos fiscais o caráter dialético e, especialmente, garantir que o contencioso tributário seja capaz de propiciar ao contribuinte “*a possibilidade de uma defesa eficaz*”. Isto é, não basta que a autuada seja garantida o direito de apresentar defesa, é fundamental que ela tenha condições de compreender os motivos pelos quais lhe está sendo imputada a infração, haja vista que, somente assim, ela poderá apresentar uma defesa eficaz.

Conclui que diante da adoção de meras presunções para fundamentar a lavratura do auto de infração, da precariedade de instrução do lançamento, e do evidente cerceamento do direito de defesa é imperioso o reconhecimento da nulidade da presente autuação, devendo ser integralmente cancelada a exigência.

Ao arguir nulidade do lançamento por erro na capitulação legal da infração, assevera que conforme já exposto, o artigo 142 do CTN é claro ao dispor que a descrição dos fatos concretos que justificam a exigência do tributo, acompanhada do expresso destaque do dispositivo legal tido por infringido são elementos essenciais do lançamento, sob pena de nulidade do mesmo.

Conclui que nos termos do artigo 10 da Lei nº 7.014/96, a adoção do regime de substituição tributária depende de acordo específico celebrado entre a unidade federativa e o Estado da Bahia.

Considerado que o Estado de São Paulo não é signatário do citado Convênio, portanto infere, não há dúvidas de que não poderia lhe ser imputada qualquer infração baseada nos referidos diplomas legais. Dessa forma, entende ser evidente o vício na capitulação legal do lançamento uma vez que os dispositivos apontados como infringidos não guardam qualquer correspondência com as condutas praticadas pela autuada, não deixando dúvida de que deve ser reconhecida a sua nulidade.

Explica que motivação é a explicitação dos motivos que fundamentam a atividade da Administração Pública, sendo bem definido pela doutrina como “*o ato ou efeito de motivar, isto é, de justificar um ato ou medida tomada. Significa, em Direito Administrativo, explicitar os fatos e os fundamentos jurídicos que levaram a Administração Pública a editar um ato ou tomar uma medida*”, conforme relata, Irene Patrícia Nohara.

Refere-se a lições de Celso Antonio Bandeira de Mello para ressaltar que a existência de vício de motivação atinge o ato administrativo de tal forma que o torna um não-ato, uma vez que impossibilita o contribuinte de aferir, de forma concreta, as razões pelas quais deve suportar a autuação e pleitear o seu direito de tutela, se entender que há lesão a seu direito.

Afirma que resta claro que o presente auto de infração padece de nulidade, em razão da existência de vício na capitulação da infração, uma vez que a imprecisa demonstração da acusação inequivocamente prejudica o direito à defesa da autuada.

Destaca casos similares onde a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF manifestou seu entendimento no sentido de que o erro na descrição dos fatos ou no enquadramento da infração implica em nulidade do lançamento, transcrevendo trechos do “Acórdão JJF nº 0225-12/12, da 1ª Junta de Julgamento Fiscal”.

Conclui que diante do evidente erro de capitulação da infração, da precariedade de instrução do lançamento, e do cerceamento do direito de defesa é imperioso que, também por essa razão, deve ser reconhecida a nulidade da presente autuação.

Ao abordar o mérito, afirma que apesar das razões expostas serem suficientes para demonstrar a nulidade do auto de infração, caso o julgador assim não entenda, o que se admite apenas em respeito ao princípio da eventualidade, fato é que, no mérito, o presente lançamento também não merece prosperar, conforme restará demonstrado.

Ressalta com relação a acusação que os autuantes partiram da premissa de que as operações ensejariam operações subsequentes e, em razão disso, está exigindo o ICMS-ST referente a tais fatos geradores presumidos, trata-se de presunção que não se sustenta, haja vista que não há nos autos qualquer elemento concreto capaz de indicar que os destinatários localizados no Estado da Bahia estariam adquirindo as mercadorias com o fito de comercializar, portanto, não cabe qualquer cobrança de ICMS-ST relativo a essas supostas infrações.

Assegura que as operações realizadas foram integralmente destinadas a consumidores finais, assim sendo, não há que se falar em qualquer recolhimento de ICMS a título de substituição tributária, uma vez que tais operações foram a última etapa de circulação da mercadoria na cadeia mercantil. Portanto, entende que os procedimentos adotados estão em consonância com as disposições legais que regem o ICMS e a sistemática da substituição tributária.

Explica que a base constitucional da substituição tributária está prevista no artigo 150, §7º da Constituição Federal, que reproduz.

O CTN reitera as mesmas disposições no seu artigo 128 que também reproduz. Já a Lei Complementar nº 87/96, também dispõe acerca da possibilidade de transferência da responsabilidade pelo recolhimento do imposto a terceiro no art. 6º.

Complementa que em conformidade com a legislação, conclui-se que a substituição tributária consiste em mera atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido a terceiro que, embora não tenha praticado o fato gerador, a ele estará indiretamente vinculado.

Destaca que a atribuição de responsabilidade pelo recolhimento do imposto pode ser implementada em diferentes etapas da cadeia, isto é, tanto para o contribuinte que figura no início da cadeia mercantil como também para aquele que figura ao final.

Salienta que o pressuposto fundamental da sistemática da substituição tributária é a necessária ocorrência do fato gerador presumido, razão pela qual a própria Constituição Federal assegura “*a imediata e preferencial restituição da quantia paga*”, caso ele não se concretize, conforme decisão do STF, em sede de repercussão geral, aduzindo ser devida a restituição da diferença do ICMS quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

Diz não haver dúvidas de que a premissa básica para a aplicação do regime de substituição tributária é a de que ela consiste na mera antecipação do recolhimento do tributo pelo contribuinte substituto. Assim, o que se presume é que, após a operação realizada pelo contribuinte substituto, no início da cadeia, existirão operações subsequentes, até a venda da mercadoria ao consumidor final, no fim da cadeia.

Complementa que na hipótese de venda direta a consumidor final, não há que se falar em recolhimento antecipado do ICMS, dado que o destinatário da mercadoria já estará figurando no final da cadeia mercantil como consumidor final, sendo certo que há disposições legais

específicas que regem a tributação dessas operações, que não se deram pela sistemática da substituição tributária.

Acrescenta que nada há que se exigir a título de ICMS-ST, de sorte que os procedimentos adotados no que tange ao recolhimento do ICMS incidente nas operações de venda de mercadorias a consumidores finais se encontram em perfeita conformidade com a legislação tributária.

Lembra que se dedica à comercialização de equipamentos tecnológicos para variados tipos de consumidores, tais como fabricantes, operadoras de telefonia, prestadores de serviço, comerciantes, etc.

Esclarece que no presente caso, embora tenha promovido a venda de seus produtos a outras pessoas jurídicas, regularmente inscritas no Cadastro do Estado da Bahia, tal fato não é suficiente para ensejar a conclusão de que esses destinatários promoveriam operações subsequentes. Isso porque nada impede que tais destinatários tenham adquirido os produtos para uso próprio, na condição de consumidores finais.

Diz que os autuantes se equivocaram ao lavrar o presente auto de infração, vez que as operações interestaduais efetivamente se deram para adquirentes na condição de consumidores finais dos produtos, as quais não comportam o recolhimento do ICMS-ST, pois o adquirente já está no final da cadeia mercantil.

Esclarece que tanto para os fatos geradores ocorridos entre 2012 a 2015, período anterior à vigência da Emenda Constitucional 87/15, como também para o fato gerador ocorrido em 2016, quando já vigente a EC 87/15, as operações da autuada sempre estiveram em conformidade com a legislação tributária, pois destinadas a consumidores finais, razão pela qual não se aplica a sistemática de recolhimento do ICMS-ST.

Transcreve o artigo 155, §2º da Constituição Federal e demonstra que a legislação do Estado da Bahia, refletia a regra, no artigo 15 da Lei nº 7.014/96, cuja redação reproduz.

Ressalta que conforme a regra vigente no período anterior à vigência da EC 87/15 nas operações interestaduais com consumidores finais contribuintes do imposto, se recolhia para o Estado de origem o imposto com base na alíquota interestadual e não pela aplicação do ICMS-ST. Já nas operações interestaduais com consumidores finais não contribuintes do imposto, o mesmo era integralmente devido Estado de origem, aplicando-se a alíquota interna do Estado onde estava sediado o remetente.

Conclui que mesmo no cenário anterior à EC 87/15, quando a operação envolvia consumidor final, seja ele contribuinte ou não do ICMS, nenhum ICMS-ST é devido pelo remetente, pois, neste caso, o adquirente já figurava no final da cadeia mercantil.

Explica que para os fatos geradores ocorridos entre julho de 2012 e dezembro de 2015, as operações interestaduais se deram com consumidores finais contribuintes do imposto localizados no Estado Bahia, conforme consultas (Doc. 04), estando assim, corretos os procedimentos adotados ao não aplicar a tributação pela sistemática do ICMS-ST, mas sim tributar as operações pela alíquota interestadual de 7%.

Apresenta como exemplo a nota fiscal nº 222.618, de 30/11/2015, onde destaca que (i) os objetos da venda são aparelhos celulares; (ii) a adquirente da mercadoria é empresa que se dedica à prestação de serviços de engenharia e; (iii) foi corretamente indicado o CFOP 6102, que se refere a venda de mercadoria sem substituição tributária.

Conclui que da análise contextualizada das informações contidas na nota fiscal, a operação se destina a consumidor final do produto, porque a adquirente é empresa cuja atividade desenvolvida se relaciona com a prestação de serviços de engenharia, não restando dúvida de que a aquisição de aparelhos celulares se destina a uso e consumo próprio, provavelmente destinada aos prestadores de serviços e/ou empregados da empresa, ou seja realizou a aquisição das mercadorias sem o objetivo de revenda, conforme certidão por ele emitida (Doc. 05), atestando a inexistência de qualquer operação de revenda posterior.

Demonstra que aplicou a alíquota de 7% por ser essa a alíquota preconizada para as operações interestaduais realizadas entre São Paulo e Bahia, em conformidade com o disposto no artigo 52, inc. II do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo.

Esclarece que até 31/12/2015, o adquirente constante na referida nota fiscal constava como contribuinte regular do ICMS no Estado da Bahia, situação que foi alterada em 01/01/2016, momento no qual ele passou a figurar como não contribuinte do imposto.

Defende que o procedimento adotado, atendeu aos parâmetros legais preconizados, vez que, por se tratar de operação realizada com consumidor final contribuinte do imposto, ela corretamente procedeu ao recolhimento do ICMS ao Estado de São Paulo, com base na alíquota interestadual, nada havendo a ser recolhido a título de ICMS-ST, tendo em vista que as aquisições não se deram para posterior revenda.

Conclui que o argumento se aplica às demais notas fiscais que embasam as operações autuadas ocorridas entre julho de 2012 e dezembro de 2015 (Doc. 06), haja vista que todos os adquirentes das mercadorias figuravam na condição de consumidores finais contribuintes do imposto, não sendo devido qualquer valor de ICMS-ST.

Explana que para a análise do fato gerador ocorrido em 29/02/2016, há que se considerar as alterações promovidas pela EC 87/15, a qual trouxe nova redação ao artigo 155, §2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal, reproduzido e destaca que a mesma regra consta na legislação do Estado da Bahia, conforme se observa da nova redação dada ao artigo 15 da Lei nº 7.014/96, que transcreve.

Complementa que a nova regra dada ao dispositivo constitucional eliminou a diferenciação até então existente entre as operações interestaduais destinadas a consumidores finais contribuintes e não contribuintes do ICMS em relação à alíquota aplicável. Entretanto, em que pese essa mudança na norma constitucional, na prática esse fato não impacta nas conclusões aqui alcançadas, pois a cumpriu com suas obrigações tributárias.

Tendo em vista que em 2016 as operações ocorreram com consumidores finais não contribuintes do imposto, conclui que também em relação a essas operações nada haveria a ser recolhido a título de ICMS-ST, tendo sido corretamente aplicada a alíquota interestadual cabível para a operação.

Apresenta como exemplo a nota fiscal nº 229.859, que demonstra uma venda ocorrida em 02/02/2016. Destaca-se nesse documento que: (i) o objeto da venda são aparelhos celulares; (ii) a adquirente da mercadoria é empresa que se dedica à prestação de serviços de engenharia e; (iii) o CFOP indicado foi 6108, que indica uma operação de venda a não contribuinte.

Diz que fica demonstrado que se trata de consumidor final, vez que a destinatária é empresa de engenharia, a qual, conforme já demonstrado, adquiriu as mercadorias objeto do presente auto de infração para uso próprio e não para revenda, o que foi, inclusive, atestado por certidão emitida pela referida empresa.

Ressalta que o ICMS foi recolhido ao Estado de São Paulo com a alíquota interestadual de 7%, e que, em clara demonstração de sua boa-fé e retidão de conduta, procedeu corretamente ao recolhimento do diferencial de alíquota para o Estado da Bahia, tendo em vista o fato de o adquirente não ser contribuinte do ICMS, conforme se observa no comprovante de pagamento da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE (Doc. 07).

Anexa extrato da consulta ao SINTEGRA/ICMS do adquirente das mercadorias, no qual consta que, a partir do dia 01/01/2016, a inscrição estadual se apresenta como “Não Habilitado”, indicando que se trata de não contribuinte do imposto.

Assim, diz que cumpriu com todas as disposições normativas que regem suas atividades vez que, nas operações ocorridas após a EC 87/15, que se deram com consumidores finais não contribuintes do imposto, ela corretamente recolheu o ICMS ao Estado de origem (São Paulo) pela alíquota

interestadual e, ao Estado de destino (Bahia) procedeu ao recolhimento do diferencial de alíquota, uma vez que isso era de sua responsabilidade.

Resume e observa que tanto para as operações ocorridas antes da EC 87/15, como para as operações posteriores procedeu em observância à legislação tributária.

Afirma que diante do exposto e da evidente correção da tributação e dos procedimentos adotados para as operações sob a égide da EC 87/15, resta evidenciado o equívoco da presente autuação.

Por fim, reitera que, independentemente das alterações implementadas pela citada Emenda Constitucional, o elemento fundamental a ser destacado no presente caso é que, seja para os fatos geradores ocorridos entre 2012 e 2015, seja para aquele ocorrido em 2016, todas as operações objeto da presente autuação ocorreram com consumidores finais e não foram objeto de revenda, razão pela qual nenhum valor a título de ICMS-ST é devido, eis que inexistentes as operações subsequentes presumidas.

Afirma que este é o entendimento adotado pelo CONSEF, conforme Acórdão CJF nº 0027-11/16, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal onde esta se manifestou de forma esclarecedora no sentido de que não há que se exigir o ICMS-ST quando o adquirente figura na condição de consumidor final do produto, situação exatamente igual à ocorrida nas operações objeto da presente autuação.

Explica que no citado julgado, o qual versa sobre remessas de peças e tintas do fabricante à concessionária revendedora de veículos, restou demonstrado que a concessionária figura na condição de consumidora final, pois tais produtos não serão destinados à revenda, mas sim ao consumo próprio, isto é, para reparação dos próprios veículos ou prestação de serviços de funilaria, razão pela qual não haverá operação subsequente a ensejar o ICMS-ST, cuja ementa transcreve.

Acentua que o entendimento do referido precedente é plenamente aplicável ao presente caso, donde se conclui que não há que se falar em qualquer recolhimento, por parte do remetente da mercadoria, do ICMS sob a sistemática da substituição tributária. Ademais, o julgado demonstra que apenas a análise contextualizada da operação permite a conclusão acerca da incidência ou não do ICMS-ST, sendo certo, no presente caso, que isso não ocorreu, conforme bem demonstrado.

Cita outros dois julgamentos do CONSEF, que entende ter relação com a matéria ora discutida. Trata-se dos Acórdãos JJF nº 0093-05/14, da 5ª Junta de Julgamento Fiscal e o Acórdão JJF nº 0275-04/13, da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, cujas ementas transcreve.

Apresenta outro julgamento realizado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF que analisou a hipótese de venda de veículos diretamente de uma montadora para uma locadora de veículos. Nesse julgado, foi feita a distinção entre a venda de uma montadora a uma concessionária, que adquire os veículos com o propósito de revenda (este sim, sujeita ao recolhimento do ICMS-ST) de uma venda que se faz da montadora diretamente para um consumidor final que, *in casu*, era uma locadora de veículos, a qual os adquiriu para uso próprio, razão pela qual não se podia presumir que houve operação subsequente de venda desses veículos, conforme Acórdão JJF nº 0275-04/13, da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, cuja ementa e parte transcreveu.

Complementa que no âmbito do Tribunal de Justiça da Bahia, a 1ª Câmara Cível (Apelação Cível nº 57378-2/2008. Rel. Desembargadora Maria da Purificação da Silva, ocorrido em 27/07/2009), apresentou entendimento no mesmo sentido. O caso discutido versava sobre operações interestaduais com varejistas, sendo que o Tribunal entendeu que não haveria que se falar em recolhimento do ICMS-ST, uma vez que se tratavam de consumidores finais dos produtos.

Diz que não há qualquer margem para dúvidas da correção do procedimento adotado, bem como da impossibilidade de exigência de qualquer tributo adicional, como pretendeu os autuantes, sendo imperioso o cancelamento da autuação ora combatida em sua integralidade.

Requer que na hipótese de se entender pela manutenção da autuação, o afastamento da penalidade aplicada, multa de 60% do valor do imposto supostamente não recolhido, pois não

houve qualquer infração sendo certo que, diante da inexistência de infração à legislação, não há como se aplicar qualquer penalidade.

Cita os ensinamentos de Geraldo Ataliba acerca do tema que ganham relevância no presente caso, especialmente quando se constata que a autuação partiu de mera presunção e que as operações efetivamente praticadas não implicaram em qualquer falta de recolhimento do ICMS.

Lembra que o artigo 41, da Lei n.º 7.014/1996 estabelece que “*pelas infrações à legislação do ICMS serão aplicadas as seguintes penalidades, isoladas ou cumulativamente*”. Ou seja, a penalidade é tida como consequência da ocorrência da infração, de modo que se não há qualquer infração, não há que se falar em penalidade, portanto, defende que diante das provas e argumentos apresentados e da não ocorrência das infrações, não é possível a imposição de qualquer penalidade, devendo a multa ser cancelada.

Aduz que caso se entenda pela manutenção das penalidades, a multa, tal como aplicada, deve ser afastada, eis que assume nítido caráter confiscatório, ante a inexistência de qualquer infração cometida.

Explica que a multa equivalente a 60% do valor do imposto não recolhido, se apresenta totalmente desarrazoada. Posto que, a imposição de multa, nesse patamar, revela que o critério utilizado pela fiscalização, desconsiderou qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade.

O artigo 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado.

Expõe que a severidade das sanções visa proteger a arrecadação e estimular, por vias oblíquas, o pagamento de tributos devidos. Entretanto, deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas. A punição deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como com o bem jurídico que se deseja proteger.

Evoca lições do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho, quando analisa os limites quantitativos para o estabelecimento de sanções nos casos de infração pelo descumprimento da prestação tributária.

Ressalta que a aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional, sendo que o STF já decidiu que: “*a multa excessiva, de feição confiscatória, deve ser reduzida a proporções razoáveis*” e se manifestou por diversas vezes no sentido de afastar/reduzir a aplicação de multas desproporcionais e de caráter confiscatório – RE – AgRe 523.471, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ-e 23/04/2010, que reproduz a Ementa.

Por fim requer que sejam acolhidas as preliminares de nulidade, com o consequente cancelamento do auto de infração, diante de sua precariedade e presunção da ocorrência da infração.

Quanto ao mérito, pede que devem ser acolhidas as razões da defesa devendo o lançamento ser julgado totalmente improcedente.

Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive a conversão do julgamento do processo em diligência, caso se entenda necessário e pela sustentação oral de suas razões, quando do julgamento da presente defesa.

Pugna que todas as intimações sejam realizadas em seu próprio nome, no seu endereço, bem como em nome de sua advogada, em Mattos Filho, Veiga Filho, Marrey Jr. e Quiroga Advogados, A/C Dra. Renata Correia Cubas, estabelecida na Alameda Joaquim Eugênio de Lima, 447, 7º andar, Cerqueira César, São Paulo-SP, CEP 01403-001.

Os autuantes prestam a informação fiscal às fls. 181 e 182 apresentando inicialmente um breve resumo da infração e a seguir destaca o trecho da defesa onde a autuada afirma que “...as

*operações objeto da presente autuação se deram exclusivamente para destinatários que adquiriram as mercadorias na condição de consumidores finais, razão pela qual não haveria que se falar em qualquer tributação pela sistemática da substituição tributária...”.*

Diz que as operações autuadas se destinaram aos 05 (cinco) estabelecimentos a seguir citados, todos inscritos no cadastro da SEFAZ/BA, o que descharacteriza a condição de consumidores finais.

1. DEALER MARKETING PROMOÇÃO COMER E SERV. DE TECN. LTDA. – IE Nº 017.808.989
2. REDEFONE COMERCIO E SERVIÇOS LTDA. – IE Nº 080.645.269
3. LOJAS INSINUANTE LTDA. – IE Nº 023.617.209
4. LOJAS LE BISCUIT S/A – IE Nº 051.180.708
5. ARM TELECOMUNICAÇÕES E SERVIÇOS DE ENGENHARIA S/A – IE Nº 082.888.222

Afirma que todas as operações foram realizadas com alíquotas interestaduais reduzidas de 4% e 7%, aplicáveis a operações destinadas a contribuintes inscritos e explica que na hipótese de serem comercializadas diretamente a consumidores finais deveria ser aplicada a alíquota de 17%.

Informa que na hipótese alternativa de que as mercadorias se destinaram ao ativo fixo dos destinatários, caberia a retenção do ICMS complementação de alíquota em favor do Estado da Bahia, fato que não ocorreu, além do que tal hipótese não se sustenta.

Ressalta que todos os contribuintes destinatários das mercadorias com exceção do estabelecimento ARM TELECOMUNICAÇÕES E SERVIÇOS DE ENGENHARIA S/A, todos os demais têm a revenda como atividade e que é “curioso” o fato da defesa façá referência apenas a este destinatário para justificar que as remessas não se destinaram a revendedores.

Afirma que mesmo para este adquirente a argumentação da defesa é frágil, pois há de se explicar a aquisição de 1.076 aparelhos celulares em 2015, sem destinar os mesmos à revenda.

Por fim, conclui serem desprovidos de fundamento os argumentos trazidos pela defesa e se manifestam pela manutenção do auto de infração em sua totalidade.

É o relatório.

## VOTO

Trata o presente lançamento de ofício, da constituição de crédito tributário relacionado a uma única infração descrita nos autos, totalizando R\$49.236,32, acrescido da multa de 60%.

Incialmente verifico que o auto de infração foi lavrado em conformidade com o disposto no art. 39 do RPAF/99. Não houve qualquer violação aos princípios constitucionais que regem o procedimento e o processo administrativo fiscal, em especial, os da legalidade, da ampla defesa, e do contraditório, pois que o contribuinte autuado apresentou as razões de defesa demonstrando pleno conhecimento e entendimento da acusação.

Rejeito as preliminares de nulidade suscitadas, pelas razões expostas e por não encontrar amparo em nenhum nos incisos I a IV do artigo 18 do RPAF/99.

Indefiro a solicitação de diligência, com fulcro no art. 147, inc. I, alínea “a”, do RPAF/99, por considerar que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção.

No mérito, as exigências se referem à falta de retenção do ICMS-ST, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, prevista no Convênio ICMS 135/06.

A acusação contempla as vendas realizadas pela autuada na condição de responsável pela retenção do ICMS devido por substituição tributária de aparelhos de telefonia celular a cinco estabelecimentos localizados na Bahia, conforme relação a

seguir.

Inscrição Estadual	Razão Social	Atividade Econômica Principal		Atividade Econômica - Secundária	
017.808.989	Dealer Marketing Promoção Comer e Serv. de Tecn. Ltda	7319002	Promoção de vendas	4649402	Comércio atacadista de aparelhos eletrônicos de uso pessoal e doméstico
080.645.269	Redefone Comercio e Serviços Ltda.	6190699	Outras atividades de telecomunicações não especificadas anteriormente	4789099	Comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente
023.617.209	Lojas Insinuante Ltda.	4649401	Comércio atacadista de equipamentos elétricos de uso pessoal e doméstico	4753900	Comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo
051.180.708	Lojas Le Biscuit S/A	4755502	Comercio varejista de artigos de armário	4649402	Comércio atacadista de aparelhos eletrônicos de uso pessoal e doméstico
082.888.222	Arm Telecomunicações e Serviços de Engenharia S/A	4221904	Construção de estações e redes de telecomunicações	-	Não possui

A inscrição estadual da autuada no cadastro de contribuintes, na condição de SUBSTITUTO/RESPONSÁVEL ICMS DESTINO, esteve ativo até 12/02/2019, exercendo a atividade com CNAE-fiscal 4652400 - COMÉRCIO ATACADISTA DE COMPONENTES ELETRÔNICOS E EQUIPAMENTOS DE TELEFONIA E COMUNICAÇÃO. Atualmente encontra-se BAIXADA.

Para permitir a retenção e o recolhimento do ICMS-ST devido nas vendas de aparelhos de telefonia celular, cartões inteligentes (SMART CARD e SIM CARD) para contribuintes sediados no Estado da Bahia, foi deferido pela Administração Tributária do Estado da Bahia Regime Especial para celebração de TERMO DE ACORDO entre o Estado e a empresa, conforme Parecer nº 21.874/2011, emitido em 10/10/2011.

Assim, a partir da concessão do regime especial, a autuada estava obrigada a reter e recolher aos cofres do fisco baiano o ICMS-ST nas operações de vendas a contribuintes localizados no território baiano dos supracitados produtos.

Em sua defesa, a autuada alega que a acusação se fundamenta em uma presunção de que as vendas realizadas teriam ocorrido para destinatários que promoveram operações subsequentes, presunções estas, segundo entende, não foram comprovadas através de documentos, e assim, não autoriza ao fisco concluir que houve infração à legislação nas operações.

Assegura ainda, que as operações se deram exclusivamente para destinatários que adquiriram as mercadorias na condição de consumidores finais, razão pela qual não há como exigir o ICMS aplicando a sistemática da substituição tributária, haja vista que as operações subsequentes presumidas não ocorreram.

Para o deslindo da lide, há de se esclarecer se as mercadorias foram destinadas a contribuintes cuja atividade esteja vinculada a comercialização dos produtos ou se tratam de pessoas jurídicas, porém na qualidade de consumidores finais.

Se tratando de vendas para destinatários, segundo a autuada, como consumidores finais, há de ser examinado os efeitos da Emenda Constitucional nº 87/2015, com vigência partir de 1º de janeiro de 2016, que alterou a sistemática de cobrança do ICMS nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado em outro Estado.

No período anterior a EC 87/15, nos termos do art. 155, §2º, inc. VII, alínea “a” da Constituição, o imposto devido deve ser calculado e recolhido ao Estado de origem, aplicando a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do imposto, e alíquota interestadual se contribuinte do imposto, não cabendo nada ao Estado destinatário.

Publicada em 17/04/2015 a Emenda Constitucional 87, alterou o inciso VII, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, que passou a ter a seguinte redação:

“Art. 155...

§ 2º...

*VII – nas operações e prestações que se destinem bens e serviços a consumidor final, contribuintes ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual*

*VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:*

- a) *ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;*
- b) *ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;”*

Assim, as alíquotas interestaduais passaram a ser aplicadas quando as operações se destinem a consumidores finais, extinguindo a distinção entre consumidor final e contribuinte, no que diz respeito à arrecadação do ICMS.

As alterações foram recepcionadas pela Lei nº 7.014/96 conforme art. 15, incisos I e II e independentemente de ser consumidor final ou não do imposto, o tributo devido será o mesmo e haverá a divisão do valor arrecadado entre o estado de origem e o estado de destino da mercadoria ou serviço.

Como regra de transição foi acrescentado o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, de modo que os Estados de origem das mercadorias ou serviços tributados pelo ICMS, se adequassem a nova sistemática das operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS.

Observo que para os fatos geradores objetos da autuação ocorridos de julho, setembro, outubro, dezembro de 2014, janeiro, abril a dezembro de 2015, estava vigente as regras anteriores a promulgação da EC 87/2015, para fevereiro de 2016, valiam as novas regras.

As operações realizadas, cujos destinatários foram as cinco empresas sediadas na Bahia, apenas uma delas, não exerce atividade relacionada com comercialização. Trata-se da empresa ARM TELECOMUNICAÇÕES E SERVIÇOS DE ENGENHARIA S/A., inscrita no Cadastro da Bahia sob o nº 082.222.888, cuja atividade econômica consta cadastrada na SEFAZ, sob o código 4221904 – Construção de estações e redes de telecomunicações.

Constatou que as atividades desenvolvidas, pelos outros quatro destinatários arrolados na autuação, segundo dados cadastrais, demonstram que todos exercem atividades de comercialização, inclusive dos itens remetidos pela empresa autuada.

Resta concluir que há obrigatoriedade do remetente das mercadorias, no caso, a autuada, para as empresas baianas que comercializam os itens sujeitos a substituição tributária por força do Convênio ICMS 135/06, proceder a retenção e recolhimento do ICMS-ST, na forma estabelecida pela legislação como substituto tributário, o que não ocorreu.

Por outro lado, não há evidências ou provas nos autos que autorizem concluir que que os itens adquiridos pela empresa ARM TELECOMUNICACOES E SERVICOS DE ENGENHARIA S/A., se destinaram à comercialização, por se tratar de empresa dedicada a atividade de engenharia.

Portanto, a autuada agiu de forma correta em relação as operações de vendas a empresa supracitada, tanto para os fatos geradores antes da vigência da EC 87/15, quanto para a única venda após 01/01/2016.

Sob a vigência das novas regras estabelecidas pela EC, o único caso ocorrido em 02/02/2016 a autuada comprova através da nota fiscal nº 229.859, ter recolhido o ICMS ao Estado de São Paulo, pela alíquota interestadual de 7%, assim como procedeu ao recolhimento do diferencial de alíquota para a Bahia, considerando o adquirente não ser contribuinte do ICMS, conforme se observa no comprovante de pagamento da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE que anexa à fl. 177 e 178. Portanto, a autuada procedeu de forma correta em observância a legislação vigente.

Por tudo exposto, considero que a retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária é devido para operações cujos destinatários foram as empresas com atividades econômicas relacionadas com a comercialização de itens remetidos pela autuada. Sendo correta a autuação em relação as operações com os citados destinatários.

Desta forma, elaborei novo demonstrativo de débito com os valores devidos.

Data da Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo - R\$	Aliquota %	Multa	Valor Histórico (R\$)
30/10/2014	08/11/2014	11.929,11	17,00	60,00	2.027,95
30/06/2015	09/07/2015	10.614,87	17,00	60,00	1.804,53
30/07/2015	08/08/2015	594,82	17,00	60,00	101,12
30/08/2015	08/09/2015	594,79	17,00	60,00	101,11
30/11/2015	09/12/2015	14.619,85	17,00	60,00	2.485,37
30/12/2015	08/01/2016	1.150,77	17,00	60,00	195,63
<b>Total</b>					<b>6.715,72</b>

Quanto a arguição de que a multa aplicada tem caráter confiscatório não subsiste. O art. 150, inc. IV, da Constituição Federal, veda aos entes federativos a utilização do tributo com efeito de confisco. A multa por se tratar de penalidade a infração tributária consiste em sanção a ato ilícito, razão pela qual não está sujeita ao princípio da vedação ao confisco.

Ademais, não se pode falar em multa confiscatória pelo fato da mesma ser legalmente prevista para a infração apurada, com disposição expressa no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.

Deixo de apreciar pedido de constitucionalidade, em razão deste Colegiado não ter competência para tanto, consoante disposto no art. 167, inc. I do RPAF/99.

Por derradeiro, é importante consignar que as referências evocadas pela defesa de julgados neste CONSEF, não socorrem a autuada, pois apesar de tratarem de matéria semelhante, são casos essencialmente diversos da situação analisada no presente processo.

Pelo exposto, voto pela PROCEDENCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269616.0013/17-1**, lavrado contra **ALLIED S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.715,72**, acrescido da multa de 60%, prevista nos artigos 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de abril de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR