

A. I. Nº - 222567.0023/17-4
AUTUADO - MARCONDES LUIZ DE SOUZA
AUTUANTE - ELMON CARVALHO DOS SANTOS
ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 20/11/2020

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0200-03/20-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Foi constatado no levantamento fiscal, que houve recolhimento a menos do ICMS/ST, em operação com mercadorias encaminhadas a destinatários para venda porta a porta. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/09/2017, refere-se à exigência de R\$963.537,20 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 07.21.02: Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de PPequeno PPorte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado, nos meses de setembro de 2015 a agosto de 2016. MMercadorias alcançadas pelos Convênios 45/99 e 95/15. Art. 333, §§ 1º e 2º do RICMS-BA/2012.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 127 a 142 do PAF. Informa que a impugnação foi encaminhada via *e-mail*, ficando atestada a tempestividade da Defesa, já que a mesma foi apresentada pelos Correios no dia 29/11/2017.

Em preliminar, registra que o autuante informa que o Impugnante revende mercadorias enquadradas no Convênio ou PProtocolo. Contudo, o enquadramento de um produto na regra do ICMS-ST depende do preenchimento concomitante de 03 elementos: Grupo do produto, Nome do PProduto, NCM. Ou seja, para que o Agente Fiscal enquadre o produto tratado neste AI na regra do ICMS-ST imprescindível que ele indique todos os três itens mencionados.

Diz que se deve constatar se houve o preenchimento dos requisitos informados no citado PProtocolo / Convênio, mas o autuante não indicou, de forma precisa e clara, em qual NCM o produto adquirido pelo Impugnante se enquadra e se a operação está discriminada no PProtocolo/Convênio. Afirma que o Agente Fiscal simplesmente diz que o produto é enquadrado no regime de substituição tributária, mas não indica a exata classificação fiscal do produto e o número da infração infringida, concluindo-se que o autuante deixou de trazer o mais importante elemento para a caracterização do produto na regra do ICMS-ST.

Acrescenta que a citada deficiência nas informações do Auto de Infração, é atentatória ao direito constitucional de ampla defesa do Impugnante (inciso LV do artigo 5º da Carta MMagna), o que deve culminar em sua extinção, sem apreciação.

Quanto ao mérito, inicialmente ressalta que a operação comercial que realizou, autuada pelo Agente Fiscal, sofreu a tributação e recolhimento de impostos devidos. A tributação foi o integral cumprimento da obrigação. Assim, foi recolhido o imposto sobre o valor e alíquota correta.

Diz que o autuante se equivocou na elaboração da planilha, tendo em vista que se refere a operações cujo ICMS ST supostamente não foi retido de acordo com o PProtocolo. PPrimeiramente, ressalta que responsabilidade solidária é aquela definida por lei à pessoa física ou jurídica que, sem se revestir da condição de contribuinte de imposto, tenha a obrigação pelo pagamento do mesmo e é decorrente de disposição expressa da lei ou atribuída à pessoa que tenha interesse na situação que constitua o fato gerador do imposto.

O responsável está definido no Código Tributário Nacional, no inciso II, do parágrafo único do artigo 121, que reproduziu. Diz que as possibilidades de atribuição da responsabilidade solidária estão descritas no art. 124 do mesmo CTN, que transcreveu.

Também afirma que o responsável solidário é a figura criada por lei para substituir o contribuinte e qualificado a se imputar a obrigação de pagamento do imposto devido, principalmente nas ocasiões em que o sujeito ativo da relação tributária, o ente público, não puder determinar com precisão quem é realmente o contribuinte de fato, o que não ocorre no caso em tela.

Reitera que ocorreu o devido recolhimento nas operações anteriores, desta forma, imperiosa a conclusão de que o presente auto de infração não encontra razão de ser, devendo ser anulado em sua totalidade.

Alega, ainda, que tomou conhecimento que a empresa LARRU'S INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA, inscrita no CNPJ sob o nº 43.606.714/0001-50, com sede na Estrada Velha de Itu, nº 1115 – Jandira/SP, recebeu os autos de infração de números 206912.0009/17-8 e 206912.0008/17-1, oriundos desta Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, nos quais são cobradas diferenças de ICMS por substituição tributária devido a operações interestaduais de saída de mercadorias com destino a contribuintes localizados na Bahia no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2016.

Diz que adquire e sempre adquiriu mercadorias objeto do presente auto de infração na mencionada empresa, à qual também está sendo cobrada pela mesma suposta infração, eis que o presente auto de infração engloba o período de março a dezembro de 2015, e de janeiro de 2016 a janeiro de 2017. Ou seja, tanto a empresa remetente das mercadorias (LARRU'S) quanto a destinatária (a ora Impugnante) estão sendo cobradas solidariamente pela mesma suposta infração, caracterizando assim *bis in idem*, o que não pode ser admitido, sob pena de enriquecimento ilícito.

Entende que o presente auto de infração deve ser anulado porque o mesmo está sendo cobrado em duplicidade. Não sendo esse o entendimento deste Conselho, requer seja o presente processo encaminhado em diligência, para apuração dos autos de infração de números 206912.0009/17-8 e 206912.0008/17-1, para verificar se estão cobrando do remetente o mesmo que está sendo cobrado do ora Impugnante no presente auto de infração, com a posterior intimação do defendente para a devida manifestação.

Informa que antes de ser notificada dos autos de infração supramencionados a empresa LLarru's foi citada em 3 execuções fiscais propostas pelo Estado da Bahia – distribuídas sob os nºs 0532367-12.2017.8.05.0001, 0533228-95.2017.8.05.0001 e 0529713-52.2017.8.05.0001 – e que visavam à cobrança de supostos débitos de ICMS-ST relativos aos anos 2015/2016, e o suposto ICMS-ST exigido pela Recorrida também vem sendo cobrado do Impugnante, que revende os produtos adquiridos da empresa LLarrus.

PPor essa razão, entende que o Fisco baiano somente poderia proceder a um único lançamento tributário, que deveria estar contido em um mesmo auto de infração, não havendo respaldo legal para a lavratura de autos de infração distintos para o Impugnante e para a empresa LLarrus e demais franqueados, restando evidenciado que está exigindo o recolhimento de um único débito

tanto do contribuinte substituto (LLarru's) quanto do Impugnante e demais franqueados, o que somente seria admissível se tais cobranças ocorressem por intermédio de um único auto de infração.

Diante do exposto, alega que deve ser cancelado o presente auto de infração, já que ocorreu a dupla exigência de um único débito, resultando enriquecimento sem causa por parte da Administração Estadual.

Não sendo esse o entendimento deste Conselho, requer seja o presente PAF encaminhado em diligência para apuração dos valores cobrados no citado processo executório.

Afirma que através do presente Auto de Infração foram exigidos créditos tributários relativos as mesmas notas fiscais, pois o Fisco considerou que foi indevidamente recolhido. PPrimeiramente, não se justifica a cobrança em duplicidade de um mesmo período de apuração com mesma justificativa, além do que, pela discrepância dos valores e divergência na capitulação legal mencionada pelo fiscal, clara está a irregularidade na presente autuação.

Frisa que este desencontro mostra a total falta de critérios adotados pelo Agente Fiscal, uma vez que está cobrando, novamente o imposto recolhido além da multa, bem como, glosou os créditos tributários das mesmas operações referentes inclusive ao mesmo período e notas fiscais. Isto sem contar a total discrepância entre os valores das multas aplicadas nos diferentes autos, o que coloca em dúvida todo o trabalho realizado pelo Agente Fiscal no que tange a apuração e fiscalização do referido período.

Diz ser cediço que a legislação pátria veda a cobrança em duplicidade de um Auto de Infração já lançado referente ao mesmo período, uma vez que caracteriza inegável "*bis in idem*" e afronta o princípio de que a execução deve realizar-se da forma menos onerosa ao contribuinte. Nesse sentido, a jurisprudência é pacífica, conforme texto exarado pelo STJ – Resp. 436311, o qual pode ser interpretado analogicamente ao caso em tela.

Ante ao supra demonstrado, conclui que a cobrança está sendo exigida em duplicidade, situação essa totalmente arbitrária, que deverá culminar na anulação do presente Auto de Infração.

O defendente faz uma breve digressão sobre o regime da Substituição Tributária, ressaltando que o mencionado regime impõe, de forma obrigatória, a exclusão da responsabilidade tributária do contribuinte que revende as mercadorias originalmente tributadas sob essa sistemática. O que vale dizer, o legislador, ao optar pelo regime de substituição tributária do ICMS, deve também impedir a tributação da operação seguinte, visto que toda a incidência tributária se concentra na primeira operação.

Diz que se essa não for a interpretação, haverá uma dupla incidência dos tributos, o que é totalmente incompatível com o mecanismo de substituição tributária "para a frente" tal como delineado na Constituição Federal (art. 150, § 7º) e no CTN (art. 128). A regra do ICMS-ST, consagra o regime de substituição tributária para a frente, impondo aos fabricantes, importadores e outros adquirentes dos produtos, a condição de sujeito passivo a um duplo título:

- a) como contribuintes, no que respeita à receita por eles próprios obtida e;
- b) como substitutos dos revendedores, no que respeita à receita que por eles será realizada em razão da revenda dos mesmos produtos.

Comenta que a chamada substituição tributária para a frente ou substituição progressiva, desloca a obrigação tributária do substituído - o comerciante revendedor -, no que concerne à receita resultante de suas vendas, a qual é posta a cargo de empresa situada em fase anterior do processo produtivo, o fabricante ou importador. O que vale dizer, o substituto tributário troca de lugar com o operador econômico que se situa em estágio mais avançado do ciclo produtivo-distributivo.

Ressalta que do ponto de vista financeiro, a substituição para a frente ou progressiva tem o significado de uma antecipação de imposto, enquanto a substituição para trás ou regressiva tem o

significado de um diferimento de imposto. Quando se tratar de operação interestadual, em que a mercadoria seja destinada a distribuidora, e que esteja prevista a substituição em Convênio ou PProtocolo ICMS, o substituto será responsável pelo recolhimento.

Dessa forma, a Nota Fiscal deverá ser emitida com a devida tributação própria baseada na alíquota interestadual, e como base de cálculo da substituição o mesmo valor utilizado como base da operação própria, com a margem de agregação, calculando-se como ICMS-ST a diferença entre as alíquotas interna e a interestadual utilizada.

Diz que o autuante equivocadamente entendeu pela falta de recolhimento do ICMS-ST, por força do convenio ICMS 45/1999 para clientes do remetente que se enquadram como distribuidores, que é o caso do Impugnante. Entretanto, para os clientes que são distribuidores varejistas houve o recolhimento do ICMS/ST, portanto a exigência pelo Agente Fiscal do ICMS-ST, incluindo MMargem de Valor Agregado por força do Convênio ICMS 45/1999, é completamente equivocada.

Destaca que a substituição tributária corresponde a um regime excepcional, que representa um desvio lógico do regime geral, segundo o qual a mesma pessoa tem capacidade contributiva em relação a dado tributo, é referida na hipótese de incidência como sujeito do fato gerador, e é expressamente obrigada por lei à realização de prestação tributária, cujo ônus financeiro deve também suportar.

Entende que através da substituição tributária este esquema normal é subvertido pelo fato de a lei impor a realização da prestação tributária a certo contribuinte (por exemplo, o revendedor), um terceiro, relativamente às vendas (o industrial ou importador), que passa a figurar na relação jurídico tributária, não ao lado do contribuinte, mas em lugar dele.

Diz que um estudo mais técnico do tema traz a conclusão de que o conceito “substituição tributária” só faz sentido num plano pré-jurídico, no qual o legislador cogita “substituir” o contribuinte por uma terceira pessoa que venha a ocupar o seu lugar. MMas não assim no plano técnico jurídico, uma vez que para a lei não existem dois sujeitos passivos, ocupando um o lugar do outro, mas um só sujeito passivo - o substituto, único que está obrigado perante o Fisco ao cumprimento da obrigação tributária.

Registra o ponto crucial dessa tese: A adoção do regime de substituição da tributação em matéria do ICMS significa o abandono apenas temporário de uma tributação plurifásica do ICMS. Considerando que a desoneração da operação anterior só ocorre nos casos onde a mercadoria tem destino ao Estado de domicílio do contribuinte substituído, resta claro e certo que a convalidação da tributação monofásica do ICMS depende da efetiva saída do produto do substituído.

Afirma que em relação aos casos onde a mercadoria é revendida para fora do Estado, ou mesmo devolvida ao substituto, a aplicação da regra da substituição tributária é renegada, e volta a aplicação do regime normal de tributação, pelo débito e crédito. Resta claro que o contribuinte substituído pode sair dessa condição de não pagador financeiro do ICMS, passando a ser sujeito passivo da obrigação tributária do Estado que instituiu a regra da substituição tributária.

O contribuinte pode ser obrigado ao recolhimento do ICMS próprio, decorrente da venda de produtos que adquiriu sob a modalidade de substituição tributária, isso se, simplesmente, realizar a venda do produto para outra unidade federada, ou se devolver o produto para o vendedor substituto. Assim, e para que o contribuinte inicialmente substituído, não fique obrigado ao duplo recolhimento do imposto, a legislação pátria expressamente assegurou o total, imediato e preferencial direito à restituição do imposto retido por substituição tributária. Nesse sentido, menciona o que diz o §7º, do artigo 150, da Constituição Federal.

Diz que o legislador não permite o locupletamento ilícito do erário, com a exigência cumulativa do imposto por substituição (recolhido antecipadamente), com o imposto próprio da operação. No caso presente, está certo e claro que o Impugnante, por ser optante do SIMPLES efetivamente irá recolher o ICMS pela saída dos produtos. Ou seja, o Impugnante, ao dar saída aos produtos objeto da autuação irá tributar a respectiva operação.

Entende que para o caso presente, resta a conclusão de que a operação de revenda realizada pelo Impugnante sofrerá normal tributação do ICMS, com o efetivo recolhimento do imposto aos cofres deste Estado, situação essa que afasta a aplicação do ICMS-ST, visto que o tributo respectivo será pago quando da saída do produto. O fato de o Impugnante ser submetido a operação ao regime normal de tributação, pelo débito e crédito, por si só afasta a incidência do ICMS-ST, e determina a anulação do AI.

Lembra que há regra constitucional que garante ao contribuinte o direito de receber o valor do ICMS-ST das operações cujo ciclo respectivo não foi concretizado, o que, para o caso presente, impõe a consideração do valor a ser pago pelo contribuinte na saída do produto. Ou seja, sob qualquer ângulo que se olhe, necessário preservar e considerar os pagamentos feitos pelo contribuinte em função do fato gerador, o que impõe, para o caso presente, a consideração do ICMS recolhido na operação de débito e crédito.

Contudo, o autuante não fez qualquer menção, ponderação, ou desconto do ICMS na operação de saída, o que eiva de nulidade o próprio trabalho fiscal. Quer fazer crer o autuante que o Impugnante deixou de pagar o imposto, mas em nenhum momento apontou o ICMS que foi pago pelo impugnante quando da saída do produto.

Em outras palavras, não foi ponderado o ICMS próprio pago pelo Impugnante, pelo fato de seguir com a operação pelo regime normal de tributação. Na verdade, o Agente Fiscal deveria ter efetivamente considerado todos os pagamentos realizados pelo Impugnante, a título de ICMS próprio, quando da saída dos produtos e, se e quando o caso, exigir o imposto pela diferença entre o valor exigido pela regra da substituição tributária, e aquele efetivamente pago pelo regime normal. Sendo assim, diz ser impossível acolher a conclusão do trabalho fiscal de falta de pagamento do ICMS, visto que o imposto será regularmente pago na operação seguinte.

Diz ser importante mencionar que as legislações fiscais, dentre elas a do Imposto de Renda, determinam a ponderação dos reflexos tributários notados em momentos seguintes ao do fato gerador, quando da ocorrência do processo fiscalizatório. Nesse sentido, são as disposições do parágrafo 2º do artigo 247 e dos parágrafos 1º e 2º do artigo 273, todos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99.

Afirma que idêntica conclusão se tem da interpretação do PParecer Normativo 02/96, o qual, de forma literal, alerta a fiscalização sobre a necessidade de recalcular o imposto dos anos subsequentes, quando da ocorrência da situação tratada no auto de infração em referência. Na mesma esteira de raciocínio já decidiu o Egrégio Conselho de Contribuintes, conforme decisões que citou.

PPor fim, invoca o disposto no inciso I do artigo 112 do Código Tributário Nacional, que determina a interpretação mais branda e favorável ao contribuinte, quando da aplicação de legislação tributária que define a capitulação de penalidades. Considerando que efetivamente pagou o ICMS quando da saída dos produtos, visto que se utilizou do regime normal de tributação, impossível que o Agente Fiscal não faça a ponderação e consideração desses valores recolhidos, de sorte a abater dos valores cobrados no regime de antecipação.

Comenta sobre o PPrincípio da MMoralidade, afirmando que não ponderar os valores que serão pagos pelo Impugnante, quando da saída dos produtos ora tratadas, em função da tributação do ICMS pelo regime de crédito e débito, é dar ao erário uma possibilidade de enriquecimento sem causa às custas do contribuinte. Desprezar os pagamentos efetivamente realizados em função da adequação da operação ao regime normal de tributação, é o mesmo que validar uma cobrança muito superior à devida, em detrimento ao caixa do contribuinte.

Diz que essa situação é totalmente atentatória ao princípio da moralidade administrativa, a qual deve ser norteadora da atividade pública e, por isso mesmo, deve ser respeitada e efetivamente aplicada. Admitir a apuração fiscal sem a ponderação de valores recolhidos em função da mesma operação, se equivale a exigir duplamente o imposto sobre uma mesma operação, ora sob o

manto tributação pelo regime normal, ora pela regra da substituição tributária. Nesse sentido, a jurisprudência é pacífica, conforme texto exarado pelo STJ – Resp. 436311, o qual pode ser interpretado analogicamente ao caso em tela.

Registra que o TIT, em julgamento administrativo, rechaçou a cobrança em duplicidade de crédito fiscal, onde o fisco, ao mesmo tempo, glosa o crédito do imposto e exige o pagamento respectivo. Em tal caso, o TIT houve por bem excluir a glosa do crédito e impor o pagamento do imposto.

Conclui que houve desprezo quanto à ponderação e o desconto do ICMS efetivamente recolhido pelo Impugnante sobre a mesma operação objeto da cobrança realizada pelo AI. Cita o cancelamento de notas fiscais e diz que a autuação fiscal representa um ato imoral da autoridade fazendária, que gera um locupletamento ilícito, na medida em que o Impugnante está pagando imposto em duplicidade.

Diante do exposto, requer sejam acatadas as razões apresentadas e seja o auto de infração julgado totalmente improcedente com a consequente anulação do processo administrativo. Subsidiariamente requer o encaminhamento do processo em diligência para apurar o imposto cobrado em duplicidade no auto de infração lavrado, bem como as execuções fiscais contra a empresa LARRU'S INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA.

Finalmente, requer que todas as intimações sejam realizadas em nome da Dra. Ana Cristina Casanova Cavallo, inscrita na OAB/SP nº 125.734, com escritório profissional na Al. MMin. Rocha Azevedo nº 38, Ciragan Office, conjunto 104 – Cerqueira César – São Paulo - SP, CEP 01410-000, E-Mail: cavallo@achilescavallo.adv.br, tels: (011) 3262.1709 e 3266.5666.

Consta à fl. 161 dos autos, encaminhamento do PAF à PProcuradoria Geral do Estado com a informação de que *“Trata-se de defesa postada via correio, em 29/11/2017, dentro do prazo. Porém só foi efetivada a entrega no dia 20/12/2017, fora do prazo”*. Assim, o PAF foi encaminhado à PGE/PROFIS para análise e parecer quanto a tempestividade.

Conforme PParecer da Representação PGE/PROFIS às fls. 163/164, foi constatado que o contribuinte de fato enviou a defesa dentro do prazo legal, considerando que foi intimado em 05/10/2017 e a impugnação foi postada em 29/11/2017, contudo, cometera uma pequena falha ao endereçar o documento.

Diante da legalidade veiculada no presente Auto de Infração, a PGE/PROFIS representou ao CONSEF para reabertura da instância administrativa, devolvendo a defesa apresentada, e que o processo fosse encaminhado para o NDA da PROFIS para cancelamento do protesto existente.

À fl. 167 o PAF foi encaminhado pela Coordenação Administrativa do CONSEF à SAT/DARC/GECOB – DÍVIDA ATIVA para regularização do sistema alterando a situação atual do Auto de Infração, *“tornando válida a Representação da PGE/PROFIS, para que possamos efetuar a distribuição do mesmo para julgamento”*.

Às fls. 170/171, com base no PParecer exarado e no disposto no art. 10, § 2º do RPAF-BA/99, foi dado provimento à impugnação do arquivamento da defesa apresentada e encaminhamento do PAF para ciência ao interessado e demais providências.

O autuante presta informação fiscal às fls. 181 a 183 dos autos. Diz que não será considerado matéria sobre tempestividade, pelo que já foi exposto no PAF, e não há contestação da fiscalização. Seguem outros questionamentos da defesa.

Diz que defesa cita no item II, *“Das preliminares da não indicação do NCM e requisitos do protocolo / convênio”* questionando a forma de enquadramento da cobrança do auto de infração em tela; cita convênio e protocolo, ao mesmo tempo, mas não diz a que se referem. A defesa questiona os produtos ou mercadorias objeto da planilha do AI.

O autuante afirma que não procedem as alegações defensivas; o autuado, representado pelo responsável legal, assinou o termo de recebimento da mídia com planilhas, demonstrativos, com pagamentos e sem pagamentos, demonstrativo dos pagamentos efetuados e DANFEs, da ST das entradas. Quanto ao convênio ICMS 45/99, diz que a defesa não desconhece, tem como atividade o sistema de venda porta a porta elencado no CNAE da empresa nas páginas 184 do PAF, com regras e metodologia de cobrança definidas no Convênio ICMS 45/99 e o artigo 333 do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012.

Neste caso, os valores municiados na planilha, foram obtidos do catálogo de venda ao consumidor pág. 36 a 85 (71 a 170-primeira numeração) e tabela de preço pág. 87 (173-174-primeira numeração), ou MVA em raras situações de ausência de preço no catálogo e tabela de preços praticados pela empresa junto ao consumidor.

Em relação ao mérito, registra que o autuado alega não ocorrência da responsabilidade tributária, e textualmente diz: *“a tributação foi integralmente recolhida, conforme as notas fiscais em anexo ao auto de infração que comprovam o integral cumprimento da obrigação, assim, tendo sido recolhido o imposto sobre o valor e alíquota correto ao da mercadoria”*.

Comenta que os recolhimentos efetuados pelo autuado estão relacionados no PAF. PPáginas, 32, e 33 (63, 64 e 65 - primeira numeração), com a devida apropriação após o cotejamento efetuado na planilha repassada antes e depois da lavratura do AI em tela, PAF. PPág 119 (237 - primeira numeração).

Diz que o defendente cita, ainda, no *item III, Do mérito*, a não ocorrência da responsabilidade tributária, quando diz: *“PPrimeiramente a Impugnante esclarece que responsabilidade solidária é aquela definida por lei à pessoa física ou jurídica que, sem se revestir da condição de contribuinte de imposto, tenha a obrigação pelo pagamento do mesmo e é decorrente de disposição expressa da lei ou atribuída à pessoa que tenha interesse na situação que constitua o fato gerador do imposto”*.

Informa que neste caso, como o remetente não possui inscrição neste Estado (período da lavratura) como substituto, a obrigação tributária passa para o destinatário inscrito neste Estado, LEI Nº 7.014 DE 04 DE DEZEMBRO DE 1996 (PPublicada no Diário Oficial de 05/12/1996) Dec. 13.373/15 e 13.461/15. *In verbis: Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito: XV - o 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.*

Diz que a defesa cita ainda no *item III, Do mérito* – *“DOS AUTOS DE INFRAÇÕES MOVIDA CONTRA EMPRESA LARRUS”*, textualmente diz: *“A mencionada empresa é a empresa a qual da ora Impugnante adquire e sempre adquiriu mercadorias objeto do presente auto de infração. Assim, certamente, um dos destinatários das mercadorias remetidas pela empresa LARRU’s é ora Impugnante, a qual também está sendo cobrada pela mesma suposta infração, eis que o presente auto de infração engloba o período de março a dezembro de 2015, e de janeiro de 2016 a janeiro de 2017”*.

Esclarece que o auto de infração objeto da defesa foi lavrado com base nas notas fiscais do remetente, de acordo com os roteiros da Ordem de Serviço. Na ocasião, como já elencado, não possuía inscrição como substituto. Essas notas compreendem os anos de 2015 e 2016 (de 08/09/15 a 30/08/16), ocasião em que a destinatária se encontrava inscrita neste Estado como empresa do SIMPLES NACIONAL.

Relata que a defesa cita ainda no *item III, Do mérito* – *“DAS EXECUÇÕES FISCAIS ESTADUAIS”*, textualmente diz: *“com efeito, antes de ser notificada dos autos de infrações supramencionados a empresa LLarru’s foi citada em 3 execuções fiscais propostas pelo Estado da Bahia – distribuídas sob os nºs 0532367-12.2017.8.05.0001, 0533228-95.2017.8.05.0001 e 0529713-*

52.2017.8.05.0001 – e que visavam à cobrança de supostos débitos de ICMS-ST relativos ao ano 2015/2016”

Continua citando a defesa, item III, Do mérito – “DA DUPLICIDADE DE LANÇAMENTO FISCAL”. Textualmente diz: “através do presente Auto de Infração cobrar da Impugnante os créditos tributários relativos as mesmas notas fiscais, pois considerou que foi indevidamente recolhido”.

Informa que não existiu comprovação durante os trabalhos iniciais até a lavratura do AI em tela, de qualquer auto de infração lavrado contra o remetente ou contra o destinatário com as mesmas notas fiscais utilizadas como base de cálculo no AI em litígio. Os recolhimentos efetuados pelo autuado ou pelo remetente das mercadorias ou produtos elencados no auto de infração em tela, foram apropriados conforme páginas, 32, e 33 (63,64 e 65 - primeira numeração) do PAF.

Informa que o defendente requereu “ANULAÇÃO DO AI PELO FATO DA OPERAÇÃO DA IMPUGNANTE TER SEGUIDO O REGIME NORMAL DE DÉBITO E CRÉDITO” Textualmente diz: “O Sr. Agente equivocadamente entendeu pela falta de recolhimento do ICMS-ST, por força do convenio ICMS 45/1999 para clientes do remetente que enquadram como distribuidora, que é o caso da Impugnante. Entretanto, para os clientes que são distribuidores varejistas houve o recolhimento do ICMS/ST, portanto a exigência do Sr. Agente Fiscal do ICMS-ST, incluindo MMargem de Valor Agregado por força do convênio ICMMS 45/1999, é completamente equivocada”.

Registra que a legislação à época do fato gerador, era de conhecimento do autuado ao citar o Convênio 45/99; art. 333 do RICMS BA. Diz que o art. 6º da Lei 7.014/96, determina como já elencado, como responsável por solidariedade pelo pagamento do imposto o destinatário inscrito nesse Estado.

Comenta que no item “ANULAÇÃO DO AI PELO FATO DA OPERAÇÃO DA IMPUGNANTE TER SEGUIDO O REGIME NORMAL DE DÉBITO E CRÉDITO”, o defendente Textualmente diz: “no caso presente, está certo e claro que a Impugnante, por ser optante do SIMPLES efetivamente irá recolher o ICMS pela saída dos produtos. Ou seja, a Impugnante, ao dar saída aos produtos objeto da autuação irá tributar a respectiva operação”.

Afirma que depois de efetuado o pagamento do imposto (substituição tributária) ou contabilizado para recolher posteriormente em outra data, está encerrada a fase tributação dessas mercadorias, no caso específico do destino na condição de responsável por solidariedade, sendo ele optante do Simples Nacional, não se adotará o sistema de débito e crédito. Reproduz os arts. 320 e 321 do RICMS-BA/2012.

Também ressalta que em relação à fase de tributação encerrada, não será oferecido para efeito de cobrança do ICMS essas mesmas mercadorias. Apenas comporá a base de cálculos de outros tributos da ‘cesta’ do Simples Nacional. A legislação do SN LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006 (§ 4º-A). O contribuinte deverá segregar, também, as receitas decorrentes de mercadorias da substituição tributária.

Diz que se percebe que a defesa concentra seus questionamentos sem fundamentos legais e comprobatórios no PAF em tela. Nesses termos, mantém o valor apurado no presente auto de infração, no valor histórico de R\$ 963.537,20.

Na sessão de Julgamento, foi realizada sustentação oral por videoconferência pela advogada, Dra. Ariela Szmuszkowicz, OAB-SP Nº 328.370.

VOTO

O defendente suscitou a nulidade do presente lançamento, alegando que se houve o preenchimento dos requisitos informados no PProtocolo / Convênio que trata da substituição tributária, o autuante não indicou de forma precisa e clara, em qual NCM o produto adquirido se enquadra, e se a operação está discriminada no PProtocolo/ Convênio. Afirmou que o Agente Fiscal simplesmente diz que o produto é enquadrado no regime de substituição tributária, mas não indica a exata classificação fiscal do produto e o número da infração infringida, concluindo

que o autuante deixou de trazer o mais importante elemento para a caracterização do produto na regra do ICMS-ST.

Constata-se que em relação às operações com mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, devem ser observadas as alterações da legislação no curso do tempo, especialmente as regras consubstanciadas em Convênios ou PProtocolos, bem como, no RICMS/BA, para fins de atribuição da chamada responsabilidade pelo recolhimento do tributo.

Podem ocorrer algumas situações que devem ser observadas pelo contribuinte destinatário das mercadorias: se o Estado onde se localiza o vendedor participa de acordo interestadual, o ICMS referente à substituição tributária já virá destacado na nota fiscal. Neste caso, se comprovado que houve a retenção, ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, ficando vedada a utilização de crédito fiscal.

Se o substituto tiver inscrição como “CONTRIBUINTE SUBSTITUTO” no Estado da Bahia poderá recolher o ICMS retido no mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, no prazo estabelecido. Se não obtiver a inscrição, o recolhimento deve ser na entrada da mercadoria no território deste Estado. Caso o substituto não recolha e não tenha inscrição de “Contribuinte Substituto” no Estado da Bahia, o adquirente responde por solidariedade, podendo ser cobrado pelo Fisco. Na situação em que o Estado onde está localizado o vendedor não seja signatário de acordo interestadual, a responsabilidade pelo pagamento do tributo é do adquirente neste Estado, podendo o recolhimento ser efetuado até o dia 25 do mês subsequente, se o contribuinte estiver credenciado.

Os demonstrativos elaborados pelo autuante informam que se trata da falta de pagamento ou recolhimento a menos do ICMS devido por antecipação tributária, em operações de aquisição interestadual de mercadorias destinadas à comercialização, sendo indicados os dados relativos às notas fiscais, CNPJ do remetente, CFOP, NCM de cada mercadoria, valor da mercadoria, base de cálculo, ICMS devido, crédito do imposto e ICMS a pagar. No final de cada mês foram deduzidos os valores relativos ao imposto recolhido.

Na descrição dos fatos, foi informado que foi apurado: *“pagamento a menos do ICMS devido por antecipação tributária em operações de aquisição interestadual de mercadorias elencadas na substituição tributária alcançadas pelos convênios 45/99 e conv. 92/15 no sistema de marketing direto vendas porta – porta”*.

Entendo que o autuante apresentou elementos suficientes para o entendimento da acusação fiscal, indicando as mercadorias e respectivos dados obtidos em Notas Fiscais Eletrônicas, constando o autuado como destinatário. Não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento fiscal e documentos acostados aos autos. O autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, conforme se pode constatar nas planilhas acostadas aos autos, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o impugnante teve condições de acompanhar normalmente o deslinde das questões suscitadas em sua defesa.

O defendente ressaltou, que responsabilidade solidária é aquela definida por lei à pessoa física ou jurídica, que sem se revestir da condição de contribuinte de imposto, tenha a obrigação pelo pagamento do mesmo, e é decorrente de disposição expressa na lei, ou atribuída à pessoa que tenha interesse na situação que constitua o fato gerador do imposto

Quanto à responsabilidade tributária, esta diz respeito à definição de quem é responsável pelo pagamento do tributo. A responsabilidade tributária no sentido amplo, se refere à submissão de determinada pessoa (contribuinte ou não), ao pagamento de determinado tributo. No sentido restrito, é a submissão em virtude de disposição expressa em lei, tendo em vista que a lei atribui de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário, inclusive a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, conforme prevê o art. 128 do CTN.

Vale salientar, que não implica nulidade da autuação, provável equívoco na indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos, ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF/99. A descrição dos fatos e dispositivos regulamentares constantes no Auto de Infração, indicam que a autuação fiscal trata de ICMS relativo a operações sujeitas à substituição tributária.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, “a” e “b” do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

Quanto ao mérito, o Auto de Infração trata de recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação tributária, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado, nos meses de setembro de 2015 a agosto de 2016. MMercadorias alcançadas pelos Convênios 45/99 e 95/15.

Nas razões de defesa, o autuado alegou que ocorreu o devido recolhimento nas operações anteriores. Disse que a empresa LARRU’S INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA, inscrita no CNPJ sob o nº 43.606.714/0001-50, recebeu os autos de infração de números 206912.0009/17-8 e 206912.0008/17-1, oriundos desta Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, nos quais são cobradas diferenças de ICMS por substituição tributária, devido a operações interestaduais de saída de mercadorias com destino a contribuintes localizados na Bahia, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2016.

Afirmou que tanto a empresa remetente das mercadorias (LARRU’S), quanto a destinatária (a ora Impugnante), estão sendo cobradas solidariamente pela mesma suposta infração, caracterizando assim *bis in idem*, o que não pode ser admitido, sob pena de enriquecimento ilícito.

O autuante esclareceu que o presente auto de infração foi lavrado com base nas notas fiscais do remetente, que não possuía inscrição neste Estado como contribuinte substituto tributário. Essas notas compreendem os anos de 2015 e 2016 (de 08/09/15 a 30/08/16), ocasião em que o destinatário se encontrava inscrito neste Estado como empresa do SIMPLES NACIONAL.

Observe que o Simples Nacional foi instituído pela LLei Complementar 123/2006, que estabelece um tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, no âmbito dos PPoderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos MMunicípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias.

Constato que além de o autuado não ter comprovado a alegação defensiva, quanto à duplicidade da exigência fiscal, o autuante informou que não existiu comprovação durante os trabalhos iniciais até a lavratura do AI em tela, de qualquer auto de infração lavrado contra o remetente ou contra o destinatário, com as mesmas notas fiscais utilizadas como base de cálculo no AI em litígio. Os recolhimentos efetuados pelo autuado ou pelo remetente das mercadorias ou produtos elencados no auto de infração em tela, foram apropriados conforme páginas, 32, e 33 (63,64 e 65 - primeira numeração) do PAF.

O deficiente também alegou que no caso presente, por ser optante do Simples Nacional, efetivamente irá recolher o ICMS pela saída dos produtos. Ou seja, ao dar saída aos produtos objeto da autuação irá tributar a respectiva operação.

Em relação ao fato de o autuado ser contribuinte optante pelo Simples Nacional, não pode ser acatada a alegação defensiva, considerando que o recolhimento mensal relativo ao Simples Nacional, exclui a incidência do ICMS devido nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), observada a legislação aplicável, conforme previsto no art. 13, § 1º, XIII, “a” da Lei 123/2006.

No caso de receitas decorrentes de operações de vendas de mercadorias da substituição tributária, conforme § 4º, I do art. 18 da LLei 123/2006, o contribuinte deverá segregar as receitas decorrentes de operações ou prestações sujeitas à tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, que o imposto já tenha sido recolhido por substituto tributário ou por antecipação tributária com encerramento de tributação, portanto, não há possibilidade de ocorrer *bis in idem*, como alegou o deficiente.

Em relação ao Convênio ICMS nº 45/1999, o mencionado Convênio autoriza os Estados e o Distrito Federal a estabelecer o regime de substituição tributária, nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuem venda porta-a-porta, ou seja, empresas que se utilizem do sistema de marketing direto para comercialização dos seus produtos, atribuindo ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subseqüentes saídas realizadas pelo revendedor.

O autuado tem como atividade cadastrada nesta SEFAZ-BA, o comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria, higiene pessoal, produtos alimentícios em geral, artigos de uso pessoal, do vestuário e acessórios, dentre outros. A forma de atuação: estabelecimento fixo; porta a porta, postos móveis ou por ambulantes.

Vale ressaltar, que na sistemática de distribuição de produtos através de pessoas físicas, também denominada de “Marketing Direto” ou “venda porta-a-porta”, são realizadas operações de comercialização de mercadorias para fins de revenda, ficando evidenciado o intuito comercial dos destinatários dessas mercadorias, e neste caso, o remetente é obrigado a antecipar, por força de norma legal, o pagamento do ICMS, na qualidade de substituto tributário.

Para melhor entendimento das questões tratadas no presente Auto de Infração, transcrevo a seguir, cláusulas do Convênio ICMS nº 45/1999 e RICMS-BA:

Convênio ICMS 45/99:

Autoriza os Estados e o Distrito Federal a estabelecer o regime de substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuem venda porta-a-porta.

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados, nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores, localizados em seus territórios, que efetuem venda porta-a-porta a consumidor final, promovidas por empresas que se utilizem do sistema de marketing direto para comercialização dos seus produtos, a atribuir ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subseqüentes saídas realizadas pelo revendedor.

RICMS-BA/2012:

Art. 333. Nas operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a revendedores, estabelecidos neste Estado, que realizem vendas porta-a-porta a consumidor final, sendo as remessas efetuadas por empresas que se utilizem do sistema de “marketing” direto para comercialização de seus produtos, fica atribuído ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subseqüentes saídas realizadas pelo revendedor (Convênio ICMS 45/99).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se também às operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a contribuinte inscrito, que distribua os produtos a revendedores que efetuem venda porta-a-porta, exceto nas hipóteses de transferência para filial atacadista.

§ 2º A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, nas hipóteses deste artigo, é o valor correspondente ao preço de venda a consumidor constante em tabela estabelecida por órgão competente ou, em sua falta, o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim entendido aquele constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete, quando não incluído no preço.

De acordo com os dispositivos legais acima reproduzidos, foi atribuído ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subseqüentes saídas realizadas pelo autuado, revendedor no sistema porta a porta, conforme cadastrado nesta SEFAZ, e se trata de substituição tributária subjetiva, ou seja, aquela realizada em razão da condição do contribuinte, e não em razão do tipo de mercadoria comercializada.

Os elementos acostados ao presente processo, comprovam a ocorrência de operações interestaduais regidas pelo mencionado Convênio ICMS nº 45/1999, estando sujeitas à retenção do ICMS. Neste caso, deveria remetente fazer a retenção do imposto no valor correto, que seria devido pelo contribuinte sediado neste Estado, quando este fizesse a revenda no território baiano.

Neste caso, o autuado, na condição de adquirente de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que o remetente tem a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto calculado corretamente.

PPor outro lado, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

De acordo com o art. 6º, inciso XV, da LLei 7.014/96, é responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais, o 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:

Lei 7.017/96:

Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

...

XV - o 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.

No presente lançamento, o autuado é considerado sujeito passivo responsável pelo pagamento do imposto apurado no levantamento fiscal, estando caracterizado que a autuação recaiu sobre o efetivo destinatário das mercadorias.

O Defendente alegou, ainda, que o autuante equivocadamente apurou o ICMS-ST, incluindo MMargem de Valor Agregado por força do Convênio ICMS 45/1999, o que é completamente equivocado.

Analisando os demonstrativos elaborados pelo autuante, constato que o imposto foi apurado levando em consideração os preços obtidos por meio de catálogo do próprio fornecedor, e a legislação já mencionada neste voto, prevê que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, é o valor correspondente ao preço de venda a consumidor constante em tabela estabelecida por órgão competente, ou em sua falta, o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim entendido aquele constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão.

Considerando a previsão legal, atribuindo ao destinatário a responsabilidade solidária pelo lançamento e recolhimento do ICMS, e o cálculo efetuado conforme estabelecido na legislação, concluo que é devido o valor apurado neste Auto de Infração.

Em relação à multa, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal, não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

PPor fim, o defendente requer que todas as intimações sejam realizadas em nome da Dra. Ana Cristina Casanova Cavallo, inscrita na OAB/SP nº 125.734, com escritório profissional na Al. MMin. Rocha Azevedo nº 38, Ciragan Office, conjunto 104 – Cerqueira César – São PPaulo - SP, CEP 01410-000.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. A intimação ao sujeito passivo deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do RPAF-BA.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 222567.0023/17-4**, lavrado contra **MARCONDES LUIZ DE SOUZA**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$963.537,20**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 14 de outubro de 2020

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA