

A. I. N° - 269191.0004/17-2  
AUTUADO - GERDAU AÇOS LONGOS S.A.  
AUTUANTE - ROBERTO ARAÚJO MAGALHÃES  
ORIGEM - IFEP - DAT/SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 20.11.2018

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0153-05/18**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO E RETENÇÃO DO IMPOSTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. VENDAS REALIZADAS DENTRO DO ESTADO. Não se aplica o regime de substituição tributária pela operação posterior quando destinada a estabelecimento que utilizará a mercadoria em processo de produção ou industrialização, bem como nas vendas para consumidor final, entendendo-se como consumidor final o adquirente da mercadoria ou bem, para uso ou consumo próprio ou integração ao ativo imobilizado, onde efetivamente se encerra todas as etapas da circulação física, econômica ou jurídica da mercadoria ou bem. Exclusão de produto relacionado em uma Nota Fiscal, apontada pelo defendant. Infração procedente em parte. Negado o pedido de diligência. Preliminares de nulidade rejeitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 29/09/2017, para exigir crédito tributário em decorrência (07.02.03) de ter deixado de “*proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado*”, no valor de R\$314.797,12, no período de janeiro a dezembro de 2015, com multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei 7.014/96.

O representante do autuado apresenta defesa de fls. 171/183, de início, reproduz a infração, junta tabela das notas fiscais eletrônicas, fls. 171v/173v, e afirma que realizou pagamento de parte do débito, referente às operações objeto das notas fiscais que destaca e requer o comprovante de pagamento, (doc. 03).

Destaca a tempestividade da impugnação, e passa a arguir vícios na autuação que devem culminar na sua nulidade.

Afirma que a Autoridade Fiscal autuante desconsiderou a destinação das mercadorias, O que afasta a obrigatoriedade da retenção do imposto por substituição tributária, o que o inquia de flagrante nulidade.

Aduz que a legislação do ICMS prevê quais mercadorias estariam sujeitas à incidência da substituição tributária, excetuando determinadas situações onde a incidência ficaria excluída, como nos casos de venda direta para consumidor final, ou para utilização no processo de industrialização. Acrescenta que o ordenamento jurídico vigente, aplica a norma que rege o Sistema Tributário Nacional, os quais se encontram explícita ou implicitamente contidos na disciplina fixada pela CF/88. Diz que, caso não guarde observância a tais ditames, a autoridade fiscal incorrerá em flagrante abuso, em relação aos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, como de fato se verifica no presente caso.

Portanto a previsão legal de utilização da presunção não pode transmudar-se em instrumento para o exercício de mero arbítrio, mesmo porque presunções consistem, segundo assentado

ensinamento doutrinário e jurisprudencial, na suposição de um fato desconhecido, por consequência indireta de outro fato conhecido, nisto diferindo da prova, já que, ao contrário desta, não produz certeza, mas simples probabilidade.

Afirma que não pode o Fisco fugir à sujeição aos princípios constitucionais da legalidade, tipicidade cerrada, imparcialidade, verdade material, presunção de inocência até prova em contrário e segurança jurídica, sendo que a utilização de presunção exponencial a imperatividade de tais princípios, haja vista que, conforme já apontado, cuida-se de conferir a simples probabilidades a condição formal de certezas.

Ressalta que a regra básica a ser observada pelo Fisco não é outra senão a de que a existência do fato conhecido que gera a presunção deve ser inequivocamente comprovada. Caso isso não ocorra, como de fato não ocorreu no caso dos autos, deve o lançamento ser anulado.

Sustenta que não pode o aplicador da norma tributária, olvidar que o tributo só pode ser validamente exigido quando um fato ajusta-se rigorosamente a uma hipótese legal de incidência tributária. Reitera que nem a lei, nem a Fazenda Pública podem considerar ocorrido um fato imponível exclusivamente por mera ficção ou presunção, isto é, independentemente da efetiva verificação, no mundo real, dos fatos abstratamente descritos na hipótese de incidência tributária.

Aduz que quando a Constituição declara ser vedado às pessoas políticas “*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”, ela implicitamente proíbe a utilização de artifícios exegéticos, meios de prova, presunções, ficções, indícios etc., que conduzam a um desses resultados.

Assevera que os tipos tributários fecham a realidade tributária, não podendo ser alargados por meio de presunções, ficções ou meros indícios. É inadmissível que o agente fiscal, como se verifica *in casu*, ou mesmo o legislador, amplie aquilo que a Constituição restringiu, ou restrinja indevidamente o que a Constituição permitiu.

Assinala que o lançamento está sob a égide da segurança jurídica, bem como de seus consectários (estrita legalidade, tipicidade cerrada, ampla defesa, presunção de inocência até prova em contrário, etc.). Enquanto edita esse ato administrativo, o Fisco não pode, sob pena de nulidade, adotar critérios próprios (subjetivos), em substituição aos permitidos pela Constituição.

Constata que o Fisco Estadual furtou o dever de sujeição. Salienta que nos comandos normativos aludidos no mencionado Auto de Infração exigem da Impugnante o recolhimento do ICMS – Substituição Tributária, como se os produtos ali relacionados tivessem sido comercializados com a expectativa de realização de etapa comercial posterior, desprezando a atividade das empresas adquirentes das mercadorias comercializadas, que utilizam as mercadorias em seu processo de industrialização, ou em outros casos, tratava-se de consumidor final do produto.

Afirma que o fisco presumiu o inadimplemento do ICMS-ST nas operações internas após a realização de fiscalização, sem requisitar à Impugnante qualquer documento ou esclarecimento adicional, bem como sem qualquer questionamento prévio, desconsiderando a que as operações sobre as quais se exige o recolhimento do ICMS-ST são situações nas quais não se exige a retenção e recolhimento da exação por substituição tributária.

Registra que toda e qualquer presunção, parte do conhecimento inequívoco de um fato (fato conhecido), para supor-se a ocorrência de um fato desconhecido. Disse que deve o Fisco comprovar o suposto fato conhecido (qual seja, a verificação inequívoca de que haveria etapa posterior de comercialização da mercadoria), ônus do qual se desincumbiu, uma vez que transformou um mero indício em prova cabal, absoluta e única, sem considerar que as atividades realizadas pelas adquirentes excluiriam a incidência do ICMS-ST, bem como que diversas operações se tratavam de venda para consumidor final pessoa física. Bastaria, no primeiro caso, que o fiscal tivesse se dado ao trabalho de analisar o CNAE das empresas que adquiriram as mercadorias objeto das notas fiscais autuadas.

Portanto, sem a análise do CNAE das empresas que adquiriram as mercadorias objeto das Notas Fiscais autuadas, e sem a verificação do destino dado ao produto, não é possível alegar que a mercadoria comercializada está ou não sujeita ao regime da substituição tributária.

Declara que a presunção de inocência que milita em favor do contribuinte não foi elidida. Todavia, tenta o Fisco inverter tal *ônus probandi*, lançando mão de artifício engenhoso, qual seja, apoiar-se sobre falsa presunção em sentido contrário, transferindo, assim, o ônus da prova para o Contribuinte, deturpando a *mens legis*.

Trouxe à colação, face a pertinência em relação à matéria ora versada, os ensinamentos do mestre ROQUE ANTONIO CARRAZZA (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 17ª edição, p. 407/408. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.).

Sustenta que resta demonstrado os vícios insanáveis que inquinam o lançamento ora vergastado, que tomou por espeque meras presunções acerca da natureza das operações relacionadas no Auto de Infração. Solicita nulidade da exigência fiscal *sub examine*.

No mérito, afirma que a autuação é improcedente devido à ocorrência de erros na planilha fornecida pela fiscalização.

Pontua que ao analisar a planilha acostada pelo Ilustre fiscal, verificou que diversas operações possuem dados equivocados, cadastrados pela fiscalização, conforme exemplos colacionados nas fls. 176v/177v através das Notas Fiscais nºs 12435 (consta na planilha recebida razão Social “Empório Vivenda Casa e Construção Ltda.-ME” quando foi vendido para pessoa física conforme NFe abaixo “Joao Carlos Boaventura de Pontes”) e 9314 (Informação de CNPJ na planilha Excel do fisco difere dos dados do destinatário na NFe conforme imagem abaixo, pois o Cliente é Pessoa Física).

Destaca que as informações equivocadas inseridas na planilha, por exemplo, a respeito dos clientes/adquirentes das mercadorias, que se caracterizam como pessoa física leva à equivocada interpretação de que os produtos se destinaram para revendedores das mercadorias, situação na qual incidiria o ICMS-ST.

Afirma que verificou que a cobrança em tela se originou de equívocos cometidos pela fiscalização, ao inserir informações na planilha que não condizem com a realidade. Para demonstrar a incorreção das informações, a Impugnante junta aos autos planilha com revisão das informações sobre as vendas realizadas (Doc. 04), na qual se demonstra os erros incorridos pela fiscalização.

Sustenta que restam demonstrados os erros cometidos no cálculo referente à parte das operações, de forma que a presente autuação merece ser imediatamente cancelada em relação a estas operações.

Destaca a ocorrência de vendas diretamente a consumidor final ou como insumo para industrialização. Tece alguns comentários sobre o regime da sujeição passiva por substituição tributária, antes de adentrar na questão de mérito propriamente dita.

Reitera que o art. 155, § 2º, XII, "b" da CF autoriza, desde que prevista em lei, a possibilidade de atribuir a outrem, sujeito passivo da obrigação tributária, a condição de responsável pelo pagamento de imposto relativo a fato gerador praticado por terceiros. Pontua que se constitui em uma técnica de tributação que assegura arrecadação mais eficiente e possibilita racionalizar a fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, e passa a discorrer sobre ela.

Reproduz o § 8º do artigo 8º da Lei nº 7.014/1996 do Estado da Bahia, onde sustenta que não se aplica o regime de substituição tributária pela operação posterior quando destinada a estabelecimento que utilizará a mercadoria em processo de produção ou industrialização.

Aduz que nas vendas para consumidor final, entendendo-se como consumidor final o adquirente da mercadoria ou bem, para uso ou consumo próprio ou integração no ativo imobilizado, onde efetivamente se encerra todas as etapas da circulação física, econômica ou jurídica da mercadoria

ou bem, ou quando o produto é utilizado como insumo de produção, não há que se falar em ICMS/ST, mas somente no “ICMS próprio”.

Aborda que as notas fiscais autuadas referem-se à venda das mercadorias enquadradas nas NCM's 7213, 7214, 7217, 7308, 7313, 7314 e 7317, produtos sujeitos à substituição tributária. Contudo, tais mercadorias foram comercializadas para consumidores finais ou para serem utilizadas como insumo, por exemplo, no caso de fábricas de produtos de metal, motivo pelo qual, deixa de se sujeitarem à incidência do ICMS-ST.

Ressalta que o autuado quando vende seus produtos para qualquer cliente, verifica o CNAE da empresa para saber se se trata de operação sujeita à incidência de ICMS-ST ou se se configura como venda direta a consumidor final e que observa a área comercial da empresa autuada, consulta o cliente sobre a destinação que dará ao produto, se comercialização, industrialização, ou outra atividade. E, de acordo com as informações fornecidas pelo cliente, é feito um cadastro com o destino da mercadoria e uma parametrização no sistema para a tributação do produto.

Afirma que, ao analisar os CNAEs das empresas adquirentes das mercadorias comercializadas, constata que tais operações autuadas não estão sujeitas à sistemática da substituição tributária, uma vez que se trata de vendas realizadas para consumidor final ou para utilização do produto como insumo.

Exemplifica através da Nota Fiscal nº 11496, emitida em 21/08/15, referente à venda do produto TRELICA TG8L 6/4,2/4,2mm 12m 60un para o estabelecimento PML PRÉ MOLDADOS E MONTAGENS LTDA-ME, CNAE nº 25.11-0-00, empresa de fabricação de estruturas metálicas, ou seja, o produto adquirido é utilizado como insumo na produção de estruturas metálicas, o que afasta a incidência do ICMS-ST.

Colaciona cartão de CNPJ que demonstra os CNAE's da PML PRÉ MOLDADOS E MONTAGENS LTDA-ME, no qual constam os CNAE's de industrial do estabelecimento adquirente, fl. 180.

Explica que ocorreu igualmente no caso da Nota Fiscal nº 12782, emitida em 11/12/2015, referente à venda do produto AR BTC GLV BWG14 2,1mm EST1t para o estabelecimento OMEGA COMÉRCIO E LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS LTDA. – ME, CNAE 25.92-6-02, Fabricação de produtos de trefilados de metal, exceto padronizados, utilizado como insumo de produção do adquirente.

Menciona que em todos os outros casos de comercialização dos produtos autuados, tratou-se de venda para consumidor final ou para utilização como insumo de produção, o que afasta a incidência do ICMS-ST. Disse que na análise do CNAE das empresas adquirentes dos produtos comercializados pela Impugnante, chega-se a conclusão que as operações autuadas não estão sujeitas à sistemática da substituição tributária.

Junta decisão do Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF, no qual deu provimento ao recurso do contribuinte para reconhecer a exclusão de responsabilidade do contribuinte pelo imposto devido por substituição tributária pelo fato da mercadoria ter por destinação a utilização do bem como insumo de produção (A-0156-12/04).

Destaca, ainda em relação às vendas para Construtoras, que empresas de construção civil, quando adquirem bens que serão usados em suas obras são consideradas não contribuintes do ICMS, pois sua atividade está caracterizada pela prestação de serviço, que por sua vez é o fato gerador do ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza). Acrescenta que a grande maioria das operações de venda de mercadorias destinadas a Construtoras foi realizada com a empresa LIVING CONSTRUÇÕES E SERVIÇOS LTDA-ME, que possui CNAE41.20-4-00 - Construção de edifícios, afastando a incidência do ICMS-ST, conforme tela de fl. 181/181v.

Colaciona decisão onde o STJ (AGRADO DE INSTRUMENTO Nº 1.242.200 - MG (2009/0200390-9) reconhece a não caracterização da Substituição Tributária quando a venda é efetuada diretamente para consumidor final e, junta ainda, jurisprudência do Tribunal Administrativo do Rio Grande do Sul (RECURSO Nº 485/13 - ACÓRDÃO Nº 370/14), que deu provimento ao recurso do contribuinte para reconhecer a exclusão de responsabilidade do contribuinte pelo imposto devido por

substituição tributária pelo fato de a mercadoria ter por destinação o consumo final e a industrialização, *verbis*:

Destaca que todas as informações sobre a destinação dos produtos autuados que são objeto da presente defesa, destinados a consumidor final ou para industriais, foram inseridas pela Impugnante na planilha que segue em anexo (Doc. 04), por meio da qual é possível extrair todos os dados necessários à comprovação da não incidência do ICMS-ST sobre as operações.

Sustenta que resta demonstrada a parcial insubsistência do presente Auto de Infração, motivo pelo qual deve ser integralmente cancelado.

Ressalta que, a fim de facilitar a análise, juntou aos autos mídia CD que contém as planilhas mencionadas na presente defesa.

Por fim, requer:

- Preliminarmente reconhecer a nulidade apontada, que inquia o lançamento de vício insanável, acarretando assim o cancelamento do presente lançamento;
- Quanto ao mérito, nos termos das razões expostas, requer seja conhecida e provida a presente Impugnação para reconhecer o pagamento parcial da infração, bem como para cancelar o restante da infração fiscal, haja vista a sua insubsistência, conforme alegações especificadamente aduzidas, julgando-se improcedente o Auto de Infração lavrado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Protesta, ainda, pela produção de todas as provas em direito admitidas, notadamente pela juntada de novos documentos, em respeito ao princípio da verdade material e do contraditório e ampla defesa. E requer sejam as intimações realizadas em nome das Dras. TACIANA ALMEIDA GANTOIS, inscrita na OAB/SP nº 353.890 e ANA CRISTINA DE CASTRO FERREIRA, inscrita na OAB/SP sob o nº 165.417, ambas com escritório na Alameda Santos nº 1940 – 9º andar – cj. 92 – CEP 01418-102, São Paulo – SP, Telefone (11) 2050-3434.

Na informação fiscal prestada, fls. 203/210, o autuante passa a interpor as suas contrarrazões:

Quanto à alegação de preliminar de nulidade referente às presunções devido à desconsideração da destinação das mercadorias, informa que corresponde a descrições de fatos verificáveis, objetivos, não de uma suposição que se faça necessária para sustentar uma presunção e assim resultar na cobrança de imposto, em processo de raciocínio indutivo.

Salienta que na própria impugnação o sujeito passivo refuta sua hipótese inicial de que o procedimento fiscal teria se fundamentado em presunções, afetando assim sua preliminar de nulidade, que deve ser descartada. Diz que se houve suposição, não foi da fiscalização, mas do contribuinte, ao vender mercadoria sujeita à substituição tributária a destinatário que realiza operações de revenda das mesmas mercadorias.

Ressalta que tanto é verdade que o próprio contribuinte reconhece parte dos fatos identificáveis na autuação como procedentes, ao recolher o ICMS deles resultantes, como assim menciona no item "I - DOS FATOS" de sua impugnação e "Doc.3" anexado, comprovante de pagamento.

Ademais, esclarece que nas normas aplicáveis ao presente processo, seus enquadramentos legais não preveem o uso de raciocínios indutivos em suas conclusões de cometimento ou não de infração ou mesmo nas provas produzidas, ou nos cálculos de valores devidos, que estão integralmente demonstrados, matematicamente em memórias de cálculo, considerando fatos e valores identificáveis em documentos e escriturações fiscais.

Quanto à argumentação de verificação através da diligência para identificação, via análise de CNAE dos destinatários, se aqueles que "*adquiriram as mercadorias objeto das Notas Fiscais autuadas*" devam ter ou não exigido o ICMS substituição tributária de suas compras junto ao autuado, bem como a fiscalização não teria feito "*verificação do destino dado ao produto*", como elementos necessários para ser possível alegar (concluir) "*que a mercadoria comercializada está ou não sujeita ao regime da substituição tributária*", explica que tais

diligências foram efetuadas na fiscalização, além de que esse cuidado na verificação não apenas do CNAE do destinatário e do uso dado ao produto pelo comprador de sua mercadoria deve ser efetuado pelo próprio contribuinte, afastando-se possibilidades de revenda da mercadoria pelo destinatário, para se afastar a exigência legal de retenção, que recai, por regra, nas vendas do contribuinte autuado.

Diz que sempre que for possível a revenda pelo destinatário, é exigível a retenção do imposto, de tal sorte que cabe ao contribuinte deixar inequívoco e garantido, tanto em seus documentos fiscais de venda e escrituração, como na condição do destinatário, de que o mesmo não irá comercializar a mercadoria adquirida, e de que ele, contribuinte autuado, como vendedor de mercadoria sujeita à substituição tributária, está de forma inequívoca dispensado da sua condição legal de substituto tributário em suas vendas, por conta de situação que recai sobre seu comprador, de não ser comerciante da mesma mercadoria, ou seja, de utilizar a mercadoria adquirida unicamente como consumidor final ou em processo de industrialização com posterior saída tributada pelo ICMS ou na aplicação da mercadoria em prestação de serviço não sujeita ao ICMS.

Acrescenta que, sendo a sua condição de substituto tributário nas suas vendas decorrente de previsão legal que recai sobre cada uma de suas vendas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, o afastamento dessa condição exige do contribuinte, no momento em que comercializa mercadorias sujeitas à previsão de retenção desse ICMS por substituição, de que sua condição de substituto tributário não se aplica àquelas vendas, inequivocamente (não possivelmente), ou seja, deve ser ele vendedor capaz de comprovar, por seus próprios meios, e assim expressos em seus documentos fiscais de ICMS e na realidade cadastral do destinatário (que é de integral conhecimento do autuado), que sobre ele não há como recair, sob qualquer hipótese, a exigência da substituição tributária naquela venda. E se isso não for possível afirmar, não resta outra conclusão possível de que é exigida a substituição tributária na venda, pois representa a regra aplicável para a sua situação de distribuidor filial atacadista de indústria, atividade do autuado.

Esclarece que a não cobrança de ICMS-ST, em determinadas vendas (as destinadas a consumidor final ou a processo de industrialização com saída posterior tributada pelo ICMS ou para uso na prestação de serviço não tributada pelo ICMS), é capaz de lhe trazer inequívocas vantagens comerciais diante de seus próprios clientes comerciantes das mesmas mercadorias que vende sem cobrança de substituição tributária, e isso não representa um benefício fiscal, de atuar no mercado ora como fornecedor a comerciantes revendedores da mercadoria (momento no qual é obrigada a cobrar o ICMS substituição tributária em suas vendas) ora quando atua como vendedor direto do produto a consumidor final ou a industrial (quando não faz o lançamento do ICMS substituição tributária) ou prestador de serviço não sujeito ao ICMS.

Sustenta que não há o que se falar, no presente processo fiscal, em presunção da fiscalização e, assim, afasta a nulidade levantada.

Nas condições de mérito, sobre a alegação de improcedência da ação fiscal, diz que na planilha produzida pela impugnação, de nome "Infração 01-07.02.03" na pasta de trabalho excel "DOC. 04 - Demonstrativo AI 2691910004172.xlsx" os lançamentos de "*João Carlos Boaventura de Pontes*" exigidos pela fiscalização e recusados por parte do contribuinte via defesa, constam das linhas 443 a 455, ou seja, 13 itens que perfazem R\$10.323,51, cujo motivo elencado na planilha para sustentar a não exigência do ICMS seria que a venda se dá para pessoa física, o que condiz (em princípio) com a informação constante nos respectivos documentos fiscais, que identificam o destinatário por CPF.

Esclarece que se aprofundando da verificação (e esse é o cerne da ação fiscal, a partir das diligências efetuadas) constata-se que esse mesmo CPF é de sócio da empresa "EMPÓRIO VIVENDA CASA E CONSTRUÇÃO LTDA", inscrição estadual 126.162.057 e que tem como CNAE "4744099 - Comércio varejista de materiais de construção em geral", cujo endereço do estabelecimento é exatamente o endereço do destinatário dos documentos fiscais, para o qual cita o documento de chave " 2915 0307 3587 6102 7520 5500 1000 0099 0412 4582 6108".

Assevera que o uso comercial da mercadoria adquirida é possível, não sendo possível ao contribuinte autuado garantir que seu uso será para consumo próprio do seu cliente, meramente com os dados existentes no documento, escrituração fiscal e cadastro de contribuintes do ICMS, sendo isso suficiente para lhe exigir a aplicação da regra de exigência de retenção de ICMS substituição tributária de suas vendas, na sua condição de filial atacadista de estabelecimento industrial. Junta recortes dos documentos mencionados no parágrafo anterior, indicando a IE, o CPF e o nome do responsável.

Chama atenção que o CNAE Secundário de "Construção de Edifícios", o que poderia indicar que a venda do contribuinte autuado ao senhor "José Carlos Boaventura" poderia se destinar à construção de edifício ou mesmo para uso pessoal, todavia entende que essas situações particulares não afastam a possibilidade do uso comercial, e que isso não é garantido ao contribuinte autuado no momento da venda, o que lhe impõe a obrigação quanto à substituição tributária da venda efetuada, no entendimento da fiscalização e dessa informação fiscal. Colaciona novamente, recorte de DANFE do documento fiscal mencionado, onde se vê como endereço do senhor José Carlos Boaventura Pontes, o mesmo endereço da inscrição estadual da qual é sócio, qual seja a de nº 126.162.057.

Constata que na planilha de defesa do contribuinte há diversas vendas realizadas pelo contribuinte autuado a empresas comerciais que são clientes suas e que tem CNAE de revenda de material de construção, são identificadas como "*Venda para consumo para cliente distribuidor*" que o contribuinte autuado pretende não ter exigida a substituição tributária por afirmar se tratarem de vendas para "*Consumidor Final*".

Pontua que pode ser visto na coluna "AP" da citada planilha "Infração 01-07.02.03" de produção da impugnação, já mencionada, o que é evidente absurdo, pois a simples menção a ser o destino das mercadorias o consumo por parte do contribuinte revendedor da mesma mercadoria não é capaz de garantir, no momento da venda, que não serão comercializadas, como pretende o contribuinte autuado, o que impõe a hipótese de substituição tributária que lhe é devida em suas vendas. Junta tela de demonstração.

Diz ser impossível de se garantir por parte do contribuinte autuado, no momento da venda e, por isso, incapaz de afastar a exigência do ICMS substituição tributária sobre as diversas considerações acerca da não exigência de substituição tributária para vendas a consumidor final ou indústria, afirmando como principal argumento a existência de CNAE nos destinatários que permitem afirmar que o uso da mercadoria vendida se dará não para fim comercial.

Registra que o contribuinte vendedor é que deve comprovar, o inequívoco e não a fiscalização, o que entende ser algo admissível apenas se não existir hipótese alternativa alguma, de que a venda realizada será de mercadoria que, futuramente, será usada pelo contribuinte comprador, como item de seu consumo, sendo o destinatário também revendedor da mesma mercadoria, na condição de inscrito ou mesmo como sócio de empresa com esse propósito, o que torna a possibilidade de posterior venda comercial elemento que esta informação fiscal entende como suficiente para exigir o ICMS como exigido no auto de infração.

Entende ser suficiente como prova de subsunção à regra que exige a retenção do ICMS, a possibilidade da posterior comercialização da mercadoria pelo destinatário e não a possibilidade de seu uso como item de consumo, pois a regra é a retenção por substituição e, nesse sentido, foi a exigência, aliás parcialmente já reconhecida pelo contribuinte autuado.

Salienta que constam anexados ao processo diversas cópias de dados cadastrais de contribuintes do ICMS, extraídos do sistema "INC" da Secretaria da Fazenda Estadual, folhas 20 a 163, que comprovam que o critério adotado para a exigência do ICMS, qual seja a possibilidade do destinatário revender a mercadoria, se fundamenta em fatos comprováveis em termos fiscais, qual seja as informações de natureza cadastral existentes nos registros dessa natureza constantes do cadastro de ICMS do Estado da Bahia.

Tudo exposto, solicita a integral manutenção do presente Auto de Infração.

Constam extratos, fls. 212/213, do SIGAT, comprovante de pagamento parcial do débito.

## VOTO

Nego o pedido de diligência formulado pelo defendant, haja vista que considero suficientes para a formação de minha convicção, os elementos contidos nos autos, consoante o art. 147, I, "a" do RPAF/99.

Destaco, inicialmente, que o Auto de Infração em análise obedeceu às regras atinentes ao Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, Aprovado pelo Decreto 7.629/99, especificamente as ditadas no Cap. III, "Do Auto de Infração", Arts. 38 a 47 contêm a qualificação do autuado, a descrição dos fatos considerados infrações de obrigação tributária principal, o demonstrativo de débito tributário com a data de ocorrência dos fatos geradores do imposto exigível, e outros detalhes necessários para o perfeito entendimento da acusação fiscal.

Não acolho a preliminar de nulidade quanto à suposta afronta aos princípios da legalidade, tipicidade cerrada, imparcialidade, verdade material, presunção de inocência, e da segurança jurídica, pelas razões que analiso.

O princípio da legalidade tem como norteador o fato de que ninguém está obrigado a fazer ou a não fazer algo senão em virtude de lei, enfim, a atividade processual tributária desenvolve-se, como não pode deixar de ser, nos termos em que prevista previamente em lei. E nessa esfera legal, o Auto de Infração fundamenta-se nas disposições da Lei que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, a Lei 7.014/96, e o Regulamento do ICMS vigente à época dos fatos geradores do ICMS.

A tipicidade cerrada encontra-se estreitamente ligada ao princípio da legalidade, ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei. Há também clara intimidade entre o Direito Penal e o Direito Tributário, sendo que lei anterior à infração deve existir para alcançar os procedimentos ou os fatos tidos como irregulares e cometidos pelo sujeito passivo, alvo do lançamento tributário. Assim, a tipicidade prevê a adequação da conduta do agente ao modelo abstrato (tipo), previsto na lei.

O princípio da busca pela verdade real, também conhecido como princípio da busca da verdade material decorre diretamente do princípio da legalidade, posto que a Administração não pode agir com base em presunções, sempre que lhe for possível descobrir a efetiva ocorrência dos fatos correspondentes. No caso, tendo o contribuinte escrituração regular, o fisco baseou-se nas declarações prestadas pelo mesmo em seus documentos fiscais e contábeis, procedeu às retificações recompondo a verdade material, e procedeu ao lançamento de ofício do que decorreu a presente autuação. Também está sendo respeitado e aplicado esse princípio no âmbito do julgamento administrativo, posto que o exercício do direito de defesa e da produção de provas está sendo estritamente respeitado neste Contencioso Administrativo Fiscal.

Saliente-se que a decisão do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, restou prolatada:

*"PAF – ONUS DA PROVA – cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. Comprovado o direito de lançar do fisco cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do Código de Processo Civil, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente. (Recurso nº 133271- Acordão nº 108-07602, Rel. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, 2003)".*

O princípio da imparcialidade ligado ao juiz natural, que impõe ao processo administrativo e ao judicial a atuação por órgãos que, pelo menos em tese, atuam como terceiros em relação às partes, razão pela qual são aplicáveis os princípios constitucionais do processo, que têm por finalidade resolver o conflito de interesses, seja de modo definitivo, por meio dos órgãos do Poder Judiciário, seja por uma espécie de autotutela vinculada, ou autocontrole, que viabiliza o exercício de função administrativa atípica, como a realizada no âmbito deste Conselho de Fazenda Estadual.

A presunção de inocência também está respeitada no âmbito deste processo administrativo fiscal, onde somente após decisão de último grau no CONSEF, o crédito tributário poderá ser inscrito em dívida ativa, com a posterior execução fiscal a cargo da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, a quem compete inclusive o controle da legalidade.

Ademais, encontra-se assegurado ao sujeito passivo tributário, o direito de fazer a impugnação do auto de infração no prazo de sessenta dias, contados da data da intimação (art. 123 do RPAF/99), inclusive com pedido de diligências e perícias, com o oferecimento de provas em direito admitidas.

Os princípios da ampla defesa e do contraditório foram estritamente observados, consoante dispõe a Constituição Federal de 1988, em que aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e os recursos a ela inerentes. (CF, Art. 5º, inciso LV). Assim, a resolução deste conflito de interesses, está tendo a participação dos interessados para legitimar o seu resultado final. Em todos os atos processuais desta lide houve a participação e o conhecimento dos interessados, os quais articularam as suas pretensões com vistas à comprovação dos fatos, sobre os quais, ao final, querem ver asseguradas a manutenção ou a reforma do Auto de Infração.

Deste modo, o princípio do contraditório, embora não se confunda com a ampla defesa, pode ser considerado um desdobramento desta, segundo o qual, deve ser dada ciência às partes do que se faz ou que se pretende que seja feito no processo, abrindo-se então a possibilidade de cooperar e de contrariar. Tudo visando ao máximo equilíbrio da decisão final, ou da sentença.

No que concerne à segurança jurídica, princípio positivado no caput do Art. 5º da CF, este dá fundamento à existência de prazos para a realização de procedimentos de fiscalização, de prazos de decadência do direito de a Fazenda Pública lançar tributos que considera devidos, de prazos para a interposição de recursos, de preclusão e de coisa julgada, etc., e constato que foram e estão sendo estritamente observados pela Administração Tributária. Destaco que o princípio da segurança jurídica tem que conviver em harmonia com o princípio da justiça, inclusive como meio de pacificação das relações humanas, dando-lhes maior previsibilidade e estabilidade.

Deste modo, não acolho as preliminares de nulidade, por tais razões trazidas pelo defendant, haja vista que não ocorreu abuso em relação aos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, e conlúio que o Auto de Infração encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Outrossim, não há que se falar no presente processo fiscal em presunção, posto que a autuação está baseada nos documentos fiscais emitidos nas operações de saídas de mercadorias, onde inclusive foram analisados os CNAEs dos destinatários, o que será analisado na apreciação do mérito da infração.

Deste modo, rejeito as preliminares de nulidade apresentadas, ao tempo em que ressalto que está sendo observado o regramento concernente ao processo administrativo fiscal, na forma regulamentada no Decreto nº 7.629/99, e subsidiariamente no NCPC – Novo Código de Processo Civil.

Ultrapassadas as preliminares de nulidade, passo à análise do mérito da infração.

No mérito, está sendo exigido ICMS não retido e o consequente recolhimento não realizado nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, relativo às operações internas subsequentes, na qualidade de sujeito passivo por substituição.

Consoante o art. 8º, II da Lei 7.014/96, são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados, o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta Lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado.

O Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.780/2012, normatizou o disposto na Lei, no art. 289, que prevê: “Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por

*antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.”*

A substituição de operações subsequentes ocorre quando determinado produto tem poucos fabricantes ou importantes e um grande número de revendedores, e por questão de controle, o Estado exige que ao vender para o comerciante, seja calculado à parte o valor presumido da venda futura e já cobre na nota fiscal, em separado, o valor do ICMS retido por substituição tributária, em relação às operações subsequentes.

Trata-se de materiais para uso em construção, tais como vergalhão, pregos, treliça, cabo, dentre outros, sendo que o sujeito passivo não alega em nenhum momento, que tais mercadorias não estariam relacionadas no Anexo I do RICMS, e que estão discriminadas nas planilhas de fls. 05 a 19 do PAF. Destaca inclusive a defendente que as mercadorias estão enquadradas nas NCMs 7213, 7214, 7217, 7308, 7313, 7314 e 7317, logo, sujeitas à substituição tributária, e reconhece parcialmente a exigência fiscal, efetua o recolhimento do ICMS/ST.

Insurge-se o impugnante no tocante ao fato de que tais mercadorias, em parte, teriam sido destinadas a consumidor final, entendendo-se como consumidor final o adquirente da mercadoria ou bem, para uso ou consumo próprio ou integração ao ativo imobilizado, onde efetivamente se encerra todas as etapas da circulação física, econômica ou jurídica da mercadoria ou bem, ou quando o produto é utilizado como insumo de produção. Nesses casos, não há que se falar em ICMS/ST, mas somente no “ICMS próprio”.

Assim, aduz que parte de tais mercadorias foram comercializadas para consumidores finais ou para serem utilizadas como insumo, por exemplo, no caso de fábricas de produtos de metal. Sustenta ainda a defendente, que tem o cuidado de observar o CNAE do cliente, além do que a área comercial da empresa autuada, consulta o cliente sobre a destinação que dará ao produto: se comercialização, industrialização ou outra atividade. Nesse proceder, de acordo com as informações fornecidas pelo cliente, faz um cadastro com o destino da mercadoria e uma parametrização no sistema para a tributação do produto.

Realmente, nas vendas para empresas de construção civil, construtoras que irão aplicar em obras, é considerada como usuária final dos materiais que adquire para colocar nas obras, não será aplicada a substituição tributária. Também nas vendas para consumidor final, não se fará a retenção do ICMS, tampouco na utilização como insumos.

O defendente traz o espelho do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, do contribuinte PML PRÉ MOLDADOS E MONTAGENS LTDA – ME, na fl. 180 da defesa, para excluir as vendas do regime de substituição tributária, mas verifico que a atividade principal é o Comércio Varejista de Materiais de Construção em geral, CNAE 47.44-0-99, portanto, devem ser mantidas na exigência fiscal.

Da mesma forma, o estabelecimento ÔMEGA COMÉRCIO DE LOCAÇÃO E EQUIPAMENTOS LTDA, tem como atividade o comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente.

Quanto à LIVING CONSTRUÇÕES E SERVIÇOS LTDA – ME, a atividade principal é o comércio varejista de materiais de construção em geral – CNAE 47.44-0-99, ficam mantidas.

Assim, não restou comprovado que as mercadorias adquiridas foram destinadas a seu consumo, nem que são insumos para emprego na industrialização ou utilizadas nas obras de construtora.

Quanto aos lançamentos promovidos em nome de “João Carlos Boaventura de Pontes, exigidos pela fiscalização, na verdade o seu CPF consta como sócio da empresa “EMPÓRIO VIVENDA CASA E CONSTRUÇÃO LTDA”, inscrição estadual 126.162.057, que tem como CNAE 4744099 – Comércio Varejista de Materiais de Construção em Geral”, cujo endereço do estabelecimento é exatamente o endereço do destinatário dos documentos fiscais, para o qual o documento chave é “2915 0307 3587 6102 7520 5500 1000 0099 0412 4582 6108”.

Isto é suficiente para respaldar a exigência fiscal, não sendo possível garantir que seu uso seria para consumo do próprio cliente, conforme documentos de fls. 207 e 208 do PAF.

Ademais, o fato de o sujeito passivo afirmar que existem CNAEs nos destinatários das mercadorias que permitem afirmar que o uso será para fim não comercial, não consegue elidir a autuação, vez que não se sabe ao certo qual a destinação da mercadoria, vez que também pode ser utilizada para revenda.

Constata também o autuante na planilha de defesa do contribuinte que diversas vendas realizadas pelo contribuinte autuado a empresas comerciais que são clientes suas e que têm CNAE de revenda de material de construção, são identificadas como "*Venda para consumo para cliente distribuidor*", que o contribuinte autuado pretende não ter exigida a substituição tributária, por afirmar se tratarem de vendas para "*Consumidor Final*".

A possibilidade de revenda das mercadorias é verossímil, como constam nos dados cadastrais de contribuintes do ICMS, extraídos do sistema INC da SEFAZ, fls. 20 a 163 do PAF.

Outrossim, o auditor fiscal, ao prestar a informação fiscal, esclareceu que realizou diligências, além de ter tido o cuidado na verificação do CNAE do destinatário. Quanto ao uso dado ao produto pelo comprador de sua mercadoria, deve ser efetuado pelo próprio contribuinte, afastando-se possibilidades de revenda da mercadoria pelo destinatário para se afastar a exigência legal de retenção, que recai, por regra, nas vendas do contribuinte autuado.

A regra geral na revenda pelo destinatário é proceder à retenção do imposto, de tal sorte que cabe ao contribuinte deixar inequívoco e garantido, tanto em seus documentos fiscais de venda e escrituração, como na condição do destinatário, de que o mesmo não irá comercializar a mercadoria adquirida, e de que ele, contribuinte autuado, como vendedor de mercadoria sujeita à substituição tributária, está de forma inequívoca dispensado da sua condição legal de substituto tributário em suas vendas, por conta da situação que recai sobre seu comprador de não ser comerciante da mesma mercadoria, ou seja, de utilizar a mercadoria adquirida unicamente como consumidor final ou em processo de industrialização com posterior saída tributada pelo ICMS ou na aplicação da mercadoria em prestação de serviço não sujeita ao ICMS.

Portanto, na condição de substituto tributário, nas suas vendas decorrentes de previsão legal que recai sobre cada uma de suas vendas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, o afastamento dessa condição exige do contribuinte, no momento em que comercializa mercadorias sujeitas à previsão de retenção desse ICMS por substituição, que sua condição de substituto tributário não se aplique àquelas vendas, inequivocamente (não possivelmente).

Destaco que isto não restou comprovado nas operações objeto da autuação e que foram impugnadas pela sociedade empresária. Ocorre que da análise da situação cadastral dos contribuintes que ensejaram a inconformação sobre a autuação, não há comprovação de que não há como recair, sob qualquer hipótese, a exigência da substituição tributária naquela venda.

Nesse caso, aplica-se a regra geral e é exigível a retenção do ICMS /ST, nas vendas para tais contribuintes.

E se isso não for possível afirmar, não resta outra conclusão possível de que é exigida a substituição tributária na venda, pois representa a regra aplicável para a sua situação de distribuidor filial atacadista de indústria. Pensar em contrário seria privilegiar determinados contribuintes, em detrimento dos demais que comercializam estas mesmas mercadorias.

Por ser impossível de se garantir por parte do contribuinte autuado que no momento da venda, as mercadorias adquiridas não serão comercializadas, não pode ser afastada a exigência do ICMS substituição tributária, bem como diante do principal argumento da defendant, quanto à existência de CNAE nos destinatários que permitem afirmar que o uso da mercadoria vendida se dará não para fim comercial.

De fato, o contribuinte vendedor é que deve comprovar que não haveria a menor possibilidade de que as mercadorias não seriam utilizadas para revenda, o que não ocorreu na presente lide, face às atividades dos autuados e a vinculação de pessoas físicas às empresas comerciais, como adrede apontadas.

À exceção, deve ser retirada da exigência fiscal a venda por meio da N. Fiscal 12782, emitida em 11/12/2015, referente à venda do produto AR BTC GLV BWG14 2,1 mm EST 1t, no valor de R\$722,80, por se tratar de insumo. Ressalto que na atividade da empresa consta Comércio e Locação, bem como na atividade econômica, a fabricação de produtos de trefilados de metal, exceto padronizados.

Desse modo, a ocorrência relativa ao mês de dezembro de 2015, fica com o ICMS exigido no valor de R\$16.350,66.

Ressalto que a exigência fiscal foi parcialmente reconhecida pelo contribuinte autuado, que efetuou o recolhimento do ICMS conforme detalhes de pagamento do PAF de fls. 214/215, valores que devem ser homologados.

Quanto à presente autuação, acrescento que constam anexados ao processo diversas cópias de dados cadastrais de contribuintes do ICMS, extraídos do sistema "INC" da Secretaria da Fazenda Estadual, folhas 20 a 163, que comprovam que o critério adotado para a exigência do ICMS, qual seja, a possibilidade do destinatário revender a mercadoria, se fundamenta em fatos comprováveis em termos fiscais, quais sejam, as informações de natureza cadastral existentes nos registros dessa natureza, constantes do cadastro de ICMS do Estado da Bahia.

Pelas razões acima, julgo procedente em parte a infração.

Voto pela PROCEDENCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor recolhido.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269191.0004/17-2**, lavrado contra **GERDAU AÇOS LONGOS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$314.074,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "e" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de agosto de 2018.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – RELATORA

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA - JULGADOR