

**A.I. Nº - 087016.0014/18-4**  
**AUTUADO - WILSON – COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE VIDROS DO BRASIL LTDA.**  
**AUTUANTE - DJALMA MOURA DE SOUZA**  
**ORIGEM - INFAS – INDÚSTRIA**  
**PUBLICAÇÃO - INTERNET 09.03.2020**

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0024-02/20**

**EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.** A lei atribui ao remetente, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. Na hipótese de o sujeito passivo por substituição adquirir de terceiro uma mesma espécie de mercadoria com o imposto retido, para que se dê ao seu estoque e às suas operações tratamento fiscal uniforme, deverá utilizar como crédito fiscal tanto o ICMS da operação própria como o imposto retido, obrigando-se a efetuar a retenção do imposto na operação interna subsequente com aquela mercadoria. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração foi lavrado em 17/12/2018, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$306.839,70, acrescido da multa de 60%, pela constatação da infração a seguir descrita:

**INFRAÇÃO 01 – 07.02.03** – Deixou 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 período de janeiro de 2015 a dezembro de 2017.

Consta a informação complementar prestada pelo autuante: *“Referente as sucessivas saídas para o Estado da Bahia de vidros e espelhos, em descumprimento ao que prescreve o artigo 291 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, (“Art. 291. Na hipótese do sujeito passivo por substituição adquirir de terceiro uma mesma espécie de mercadoria com o imposto retido, para que se dê ao seu estoque e às suas operações tratamento fiscal uniforme, deverá utilizar como crédito fiscal tanto o ICMS da operação própria como o imposto retido, obrigando-se a efetuar a retenção do imposto na operação interna subsequente com aquela mercadoria.”), conforme Anexo S, parte integrante do auto de infração, cópia em mídia entregues ao Contribuinte”.*

Enquadramento legal: art. 8º, inc. II da Lei nº 7.014/96 c/c art. 289 do RICMS/2012.

Multa tipificada no artigo 42, inc. II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.

A autuada ao impugnar o lançamento, fls. 21 a 32, inicialmente relata os fatos e diz que as mercadorias arroladas não pertencem ao seu estoque, não é objeto de sua fabricação, sendo exclusivamente comercializadas. Portanto, no caso, não se aplica o art. 290 em detrimento do artigo 291 do RICMS/2012.

Assevera que imposto normal e substituído, devido na operação já foi retido e recolhido nos termos dos Protocolos ICMS 104/09 e 26/10, Doc. 04, não podendo ser atribuída ao destinatário a

responsabilidade pelo recolhimento, por não ser parte legítima para figurar no polo passivo da obrigação tributária.

Ressalta que as exigências contidas no auto de infração também são imputadas em outros autos de infração, razão pela qual, deverá ser julgado nulo ou improcedente.

Explana acerca do princípio da legalidade, enfatizando que a autoridade fiscal por dever de ofício deve apurar o valor do tributo conforme os fatos praticados pelo contribuinte, investigando-o sem qualquer interesse no resultado final, exigindo do fisco uma atuação imparcial para obter a verdade fática.

Insiste na ocorrência de *bis in idem*, pois, além do presente auto de infração exigir o pagamento de imposto que já foi pago, o lançamento exige o mesmo imposto, correspondente ao mesmo período, decorrente do mesmo fato gerador em outros de números: 087016.0016/18-7 – Doc. 05, e nº 087016. 0013/18-8 – Doc. 06.

Enfatiza que a exigência do tributo se baseou em um único fato gerador, sendo que o imposto já foi quitado pelo contribuinte, e, portanto, assim entende, se tratar de "... *dupla (quádrupla) exigência fiscal, ... constitui-se em ato jurídico, está configurado o enriquecimento ilícito em detrimento do patrimônio do contribuinte...*.", evocando os Acórdãos CJF nº 0045-11/11, JJF nº 0016-03/12 e CJF nº 0158-12/15, cujas ementas transcreve.

Ressalta que a Constituição Federal, veda o emprego do confisco tributário no art. 150, inc. IV, impedindo que todo e qualquer ente cobre tributo, contribuições ou penalidades que tenham nítido e ostensivo caráter confiscatório.

Cita lição de Hugo de Brito Machado, acerca do entendimento do que seja um tributo com efeito de confisco.

Alega ilegitimidade passiva e afirma que conforme documentos anexos, o imposto normal e substituído já foi retido e recolhido nos termos dos Protocolos ICMS 104/09 e 26/10, não podendo ser atribuído ao destinatário, por não ser parte legítima para figurar no polo passivo da obrigação tributária, em razão dos Protocolos e Convênios que imputam aos remetentes das mercadorias a responsabilidade pelo pagamento antecipado do imposto, não cabendo o recolhimento aos adquirentes.

Explica que no caso em discussão a retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária cabe ao remetente das mercadorias e, assim, ressalta, é o entendimento do CONSEF conforme decisões constantes nos Acórdão JJF nº 0029-05/15, CJF nº 0276-12/13, JJF nº 0110-04/16 e JJF nº 0041-06/14, cujas ementas reproduz.

Argui como prejudicial de validade e eficácia do processo administrativo fiscal a ilegitimidade passiva e requer com amparo no princípio do contraditório que as prejudiciais sejam apreciadas e decididas.

Requer a nulidade do lançamento, e caso assim não entenda o CONSEF, postula a improcedência do auto de infração, inicialmente por falta de motivo.

Assegura que o imposto foi pago na origem, não havendo prejuízo ao Estado não cabendo cobrar algo que já foi pago. Se assim proceder, estará o Fisco baiano locupletando-se ilicitamente de imposto já pago na origem.

Frisa comprovar que o ICMS normal exigido nas operações de saída da mercadoria do estabelecimento teve o ICMS-ST recolhido desde a operação de origem pelo regime da Substituição Tributária, pelo remetente, conforme disposto nos citados protocolos, uma vez que a infração trata de operações com o produto vidro ou espelho para revenda.

Defende que a redação atual do art. 291 do RICMS/2012 aplica-se às operações de entradas, quando o estabelecimento receber o produto com o ICMS-ST retido e credita-se das parcelas do ICMS Normal e do ICMS-ST. Caso não efetue a retenção e o recolhimento do ICMS-ST nas saídas internas subsequentes, será correta a exigência fiscal relativa a estas operações.

Explica que no caso concreto o ICMS-ST foi recolhido pelo remetente, encerrando todas as fases de tributação nas operações subsequentes, não cabendo exigir o ICMS normal e nem o ICMS-ST nas operações de saída de vidro ou espelho do estabelecimento, por se tratar de operações de comercialização do mesmo produto, bem como por não terem sido apropriados os créditos do ICMS normal e o ICMS-ST, como se constata nos Livros de Entrada e Apuração de ICMS, em anexo, Doc. 07.

Conclui que falta motivo para se proceder com a exigência fiscal nos termos do artigo 291, quando o contribuinte procedeu como determina o artigo 290, ambos do RICMS/BA, reproduzidos.

Cita lição de Seabra Fagundes, sobre os elementos a considerar no ato administrativo.

Após discorrer acerca do caráter vinculado do ato administrativo, em especial os atos relativos à matéria tributária, volta a lembrar que ao lançamento em discussão, falta motivação e transcreve ementa do Acórdão JJF nº 0041-04/11 e lição de Hely Lopes Meirelles que entende ser nulo e ineficaz o auto de infração, como ato administrativo praticado sem motivação adequada.

Por fim requer que o CONSEF decrete a nulidade total do referido auto de infração e, se assim não entender, que decida pela sua improcedência.

O autuante presta a informação fiscal às fls. 337 a 340, onde inicialmente reproduz a infração e passa a contestar os argumentos da defesa esclarecendo que exigência fiscal se restringe às saídas sob CFOP 5.403 e 5.405, cujo ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA não foi retido nem recolhido.

Quanto ao argumento defensivo de que a exigência fiscal também foi objeto dos autos nº 087016.0013/18-8 e nº 087016.0016/18-7, afirma não ser verdadeira, pois no primeiro, é exigido o ICMS Normal nas saídas sob CFOP 5.403 e 5.405, portanto, não guarda nenhuma relação com o auto de infração em discussão, onde se exige o ICMS Substituição Tributária naquelas mesmas operações.

Já o segundo auto de infração exige o ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA nas operações sob o CFOP 5.101, 5.102, 5.117 e 5.401.

Frisa que as mercadorias, objeto da autuação, são vidros e espelhos, sendo a atividade principal da autuada a fabricação de artigos de vidro.

Reproduz trecho da Resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE nº 127/2013, destacando o art. 1º autoriza o contribuinte ao uso de benefícios para produzir vidros e espelhos, assim, cabe a aplicação do art. 291 do RICMS/2012 e não o disposto no art. 290 do mesmo regulamento,

Quanto à afirmação da defesa de que o imposto normal e o substituído já foram recolhidos, destaca seu entendimento de que as operações praticadas pela autuada estão sob a égide do art. 291, do Decreto nº 13.780/12.

Explica que o art. 291 do RICMS/2012 procura evitar o que ocorre com a autuada: mistura de operações próprias com operações de revendas.

Demonstra através de *print* da escrituração fiscal da autuada o que ocorre com as entradas dessas mercadorias, comprovando que a mesma adquire vidros e espelhos e os registra com o CFOP 1.101, 2.101 e 3.101 – COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, creditando-se normalmente do ICMS destacado nas notas fiscais e não procedendo a nenhum recolhimento a título de antecipação parcial.

Apura que em determinadas situações, recolhe o ICMS antecipação parcial e em outras não, apesar de juntar às fls. 65 a 333 cópias de recolhimentos.

Salienta que nas devoluções registradas no Livro de Entradas, sob o CFOP 1.201 e 1.411, ocorrem com o creditamento do imposto.

Conclui ser necessária aplicação pela autuada em suas operações, o disposto no art. 291 do RICMS/2012.

Volta a afirmar que os autos de infrações citados como se estivessem exigindo o mesmo imposto que o presente, não merece crédito, pois tratam de exigências diversas.

Conclui que a autuada comprovadamente transgrediu o que dispõe o art. 291 do RICMS/2012 quando ora considerou as mercadorias, arroladas no lançamento, como mercadorias para revenda, recolhendo o ICMS Antecipação Tributária e em outros momentos, classificando-as como compras para industrialização, com utilização do crédito fiscal, além de se creditar também do imposto referentes às aquisições de mercadorias para revenda.

Conclui não restar dúvida quanto à necessidade da autuada, observar o que dispõe o art. 291 do RICMS/2012 e, requer a procedência do auto de infração.

É o relatório.

## VOTO

O presente lançamento imputa ao sujeito passivo uma única infração por ter deixado de proceder a retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativa a operações internas, conforme relatório.

O contribuinte autuado encontra-se inscrito no CAD-ICMS, na condição NORMAL, com a apuração do ICMS no regime de conta corrente fiscal, tendo como atividade econômica principal 2319200 - FABRICAÇÃO DE ARTIGOS DE VIDRO, e como secundárias: DECORAÇÃO, LAPIDAÇÃO, GRAVAÇÃO, VITRIFICAÇÃO E OUTROS TRABALHOS EM CERÂMICA, LOUÇA, VIDRO E CRISTAL, COMÉRCIO ATACADISTA DE VIDROS, ESPELHOS, VITRAIS E MOLDURAS e COMÉRCIO VAREJISTA DE VIDROS.

Verifico que o sujeito passivo foi devidamente cientificado da autuação, de forma que pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, tendo a apresentado tempestivamente, abordando todos os aspectos do lançamento, pois recebeu todos os demonstrativos gravados em mídia – CD, cuja cópia encontra-se apenas aos autos à fl. 15-A.

Em sua impugnação, a autuada aponta vícios que poderiam implicar em nulidade do lançamento.

Argui inicialmente a falta de motivação, que não merece ser acolhida em razão da constatação de que o auto de infração foi lavrado com a clara demonstração e origem dos valores lançados no demonstrativo de débito, extraídos do levantamento analítico gravado no CD, em planilha editável contendo todos os elementos necessários para identificar os documentos arrolados.

O autuante exercendo sua atividade vinculada à lei, procedeu ao lançamento em consonância com o princípio da motivação inerente a todo e qualquer ato administrativo, sendo satisfatoriamente supridos tanto o motivo do ato, quanto o motivo legal, haja vista que foram explicitadas nas razões de fato e de direito.

Portanto, não se pode falar em violação ao princípio da motivação.

Verifico também que está comprovado e circunstanciado o cometimento da infração apontada, de forma esclarecedora, assim como encontra-se legalmente enquadrada e a multa sugerida, prevista na lei, corretamente tipificada.

Sendo observado o devido processo legal, não houve cerceamento do direito de defesa, e, portanto, não vislumbro a existência de quaisquer vícios que afetem a plena eficácia do lançamento, ficando, assim, rejeitadas as preliminares de nulidade apontadas na defesa, por não encontrarem amparo legal, especificamente nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99.

Quanto ao argumento da existência de dupla cobrança do imposto correspondente ao mesmo período, decorrente do mesmo fato gerador das exigências contidas no lançamento em apreço, pela lavratura de mais dois autos de infração, os de números 087016.0016/18-7 e 087016.0013/18-8, não tem sustentação. Pois, pelas cópias anexadas à defesa, fls. 57 a 63, averíguo tratar-se de exigências completamente diversas, objeto do presente processo.

Vejamos: o auto de infração nº 087016.0016/18-7, exige o ICMS no montante de R\$52.411,62 decorrente de três infrações: 01.05.10 - Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e posteriormente deterioradas; 02.01.03 - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis,

regularmente escrituradas; e, 03.02.02 - Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Já o outro, de nº 087016.0013/18-8, exige o ICMS no valor de R\$1.051.314,82, sob a seguinte acusação: 02.01.03 – Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Esclarecidas as preliminares, passo a analisar as questões de mérito.

Preliminarmente sendo o estabelecimento dedicado a atividade industrial, quando adquire produtos, ainda que semelhantes e/ou similares aos por ele produzidos, não se sujeitam a cobrança do ICMS por substituição tributária, a qual deveria incidir apenas quando das vendas realizadas para estabelecimentos comerciais, sendo as mesmas tributadas, conforme previsto no art. 8º, §8º, inc. II da Lei nº 7.014/96.

Na defesa, o contribuinte declara que “...as mercadorias indicadas na exigência fiscal não pertencem ao estoque do contribuinte/Autuado, tampouco são objeto de fabricação por esta, sendo exclusivamente levadas à comercialização. Dessa forma, tem aplicabilidade o disposto no artigo 290 em detrimento do artigo 291 do Decreto 13.780/12.”

Neste sentido, a atividade econômica do contribuinte, um estabelecimento industrial, conforme citado em linhas acima, fato este, mais que evidente também pelo credenciamento do mesmo no Programa DESENVOLVE, pela Resolução nº 127/2013, instituído pela Lei nº 7.980/2001, que tem por objetivo complementar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial do Estado, mediante dentre outras diretrizes, o fomento à instalação de novos empreendimentos industriais, ou seja, fabrica e comercializa vidros, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

Argui também que, “...comprovadamente, o imposto foi pago na origem, não havendo dano/prejuízo ao Erário público. Assim, cobrar do contribuinte algo que já foi pago, seria no mínimo, incorrer em ‘bis in idem’ ...”, argumento este, que deve ser afastado, considerando que conforme verifica-se nos demonstrativos analíticos, em muitos casos não houve retenção do ICMS-ST e mesmo que houvesse, não estaria o Estado se locupletando indevidamente, posto que há previsão regulamentar do uso do crédito fiscal de ambas parcelas: o ICMS normal e o ICMS-ST nas operações de saídas internas das mercadorias.

Considerando que a mercadoria produzida e comercializada nos exercícios fiscalizados, constava do Anexo 1 do RICMS/2012, vigente, sendo por força do Protocolo ICMS 140/2009, celebrado entre a Bahia e o Estado de São Paulo e do Protocolo ICMS 26/2010, celebrado entre a Bahia e os Estados do Amapá, Espírito Santo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, as mercadorias adquiridas nestas unidades deveriam ter o ICMS-ST retido e recolhido pelos remetentes, enquanto se adquiridas de outras unidades o imposto deveria ser recolhido pelo adquirente além das mercadorias produzidas que não sofreria tributação, senão no momento da saída.

Ou seja, o contribuinte seria detentor no seu estoque de mercadorias, o que é verdade, cujo ICMS-ST já havia sido recolhido, e, portanto, com a fase de tributação encerrada e mercadorias que não haviam sido tributadas vez que foram produzidas no local e somente devem ser tributadas no momento da saída das mesmas, fato que inevitavelmente causaria dificuldades de controle por parte do próprio contribuinte e também ao trabalho da fiscalização já que teríamos uma parte do estoque sem imposto antecipado.

Para dar um tratamento homogêneo aos estoques destes contribuintes substitutos que eventualmente possuam, em estoque, na data da inclusão da mercadoria no regime, mercadorias sem incidência antecipada do tributo, o legislador decidiu estabelecer a regra do art. 289 do RICMS/2012:

*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.*

*§ 1º Os contribuintes atacadistas, revendedores e varejistas, deverão, a fim de ajustar os estoques de mercadorias por ocasião de inclusões no regime de substituição tributária, adotar as seguintes providências:*

*I - relacionar as mercadorias existentes no estoque do estabelecimento no dia da inclusão no regime de substituição tributária e escriturar no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências;*

*II - adicionar sobre o preço de aquisição mais recente, incluído o imposto, o percentual de margem de valor adicionado (MVA) constantes no Anexo 1 deste regulamento para as operações internas com a respectiva mercadoria;*

*III - apurar o imposto a recolher aplicando sobre a base de cálculo prevista no inciso II:*

Regra semelhante foi adotada para aqueles contribuintes substitutos que, eventualmente, adquiram mercadorias de terceiros com o ICMS-ST já retido, de forma a garantir que todas as saídas subsequentes pudessem acontecer com tratamento uniforme, conforme prevê o art. 291 do diploma regulamentar já citado:

*Art. 291. Na hipótese do sujeito passivo por substituição adquirir de terceiro uma mesma espécie de mercadoria com o imposto retido, para que se dê ao seu estoque e às suas operações tratamento fiscal uniforme, deverá utilizar como crédito fiscal tanto o ICMS da operação própria como o imposto retido, obrigando-se a efetuar a retenção do imposto na operação interna subsequente com aquela mercadoria.*

Assim, ao promover a saída das mercadorias, o remetente deve proceder à retenção do ICMS-ST relativo às operações subsequentes, ressalvando o direito dos destinatários em proceder à “recuperação do crédito”, na hipótese dessas operações não se efetivarem.

Portanto, resta concluir que o contribuinte, nas condições postas e descritas nos autos, obrigatoriamente deve adotar o procedimento previsto no RICMS/2012, art. 261, já transcrito, e tendo a autoridade fiscal constatado procedimento irregular, agiu corretamente, não havendo ilegitimidade passiva do contribuinte.

O sujeito passivo, em sede de defesa não contesta os valores apurados, tampouco os dados constantes no levantamento, assim como não refuta a condição dos produtos listados como mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, pois as mesmas estão incluídas no Anexo 1 do RICMS/2012, vigentes nos exercícios fiscalizados, nos itens 8.33 a 8.38 cujas NCMs são 7003, 7004, 7005, 7009.19, 7009.29 e 7008.

Quanto aos acórdãos citados na defesa, friso que os mesmos não servem de socorro aos argumentos da defesa, por tratarem de situações diversas do presente processo.

Pelo exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **087016.0014/18-4**, lavrado contra **WILSON - COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE VIDROS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$306.839,70**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de fevereiro de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR