

A. I. N° - 299131.0015/20-2  
AUTUADO - MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO ZENEL LTDA.  
AUTUANTE - LUIZ MORAES DE ALMEIDA JÚNIOR  
ORIGEM - DAT NORTE / INFACZ CENTRO NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/08/2021

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0126-02/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Ajustado o levantamento, para se manter apenas as mercadorias sujeitas a substituição tributária. Infração procedente parcialmente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. PRÁTICA DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS, DEVIDAMENTE ESCRITURADAS. a) OPERAÇÕES COM NOTAS FISCAIS. Manutenção apenas das operações de CFOP 5929. Exclusão das operações de transferências entre estabelecimentos situados no estado da Bahia, em função de Incidente de Uniformização da PGE/PROFIS. Infração parcialmente procedente. b) OPERAÇÕES COM CUPOM FISCAL. Retirada de produtos sujeitos a substituição tributária reduz o valor devido, tornando a infração parcialmente subsistente. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Infração parcialmente comprovada, de acordo com o resultado da informação fiscal prestada pelo autuante. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS. RECOLHIMENTO A MENOS. Valor ajustado em função do acatamento de parte dos argumentos defensivos pelo autuante. Infração subsistente parcialmente. 5. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. De acordo com o artigo 12-A, da Lei nº 7.014/96, independente do regime de apuração, é devido o pagamento na entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização. Ajuste realizado quando da informação fiscal reduz valor lançado. Infração parcialmente subsistente. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. A legislação autoriza a aplicação de multa por descumprimento de

obrigação acessória, que no caso concreto, corresponde a 1% (um por cento) do valor comercial das mercadorias adquiridas, que adentraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Não foi comprovado o registro das notas fiscais listadas na autuação. Infração mantida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 16 de dezembro de 2020 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$96.342,92, além de multas de 60% e por descumprimento de obrigação acessória pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.06.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, no valor de R\$2.338,95, bem como multa de 60%, para ocorrências nos meses de fevereiro, abril, junho, julho, setembro, outubro e dezembro de 2016, janeiro, março a julho e dezembro de 2017.

Infração 02. **02.01.03.** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2016, janeiro a setembro e novembro de 2017, totalizando R\$11.808,88, multa de 60%.

Infração 03. **02.01.03.** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no montante de R\$45.547,07, bem como multa de 60%, no período de janeiro a dezembro de 2016, janeiro a agosto e outubro de 2017.

Infração 04. **06.02.01.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento, no período de maio a julho, setembro a dezembro de 2016, janeiro a abril, julho, novembro e dezembro de 2017, proposta multa de 60%, sobre o ICMS de R\$2.526,97.

Infração 05. **07.01.02.** Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, totalizando R\$28.031,46, além de multa de 60%, correspondente a ocorrências nos meses de abril, junho e setembro de 2016, janeiro, março, maio, julho, setembro e outubro de 2017.

Infração 06. **07.15.02.** Recolheu a menor antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, nos meses de março, abril, junho, julho, outubro a dezembro de 2016, fevereiro, abril, junho a agosto e novembro de 2017, correspondendo a imposto de R\$4.907,16, multa de 60%.

Infração 07. **16.01.01.** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma, no total de R\$1.164,43, para os meses de janeiro, março a dezembro de 2016.

Tempestivamente, a empresa autuada, por seu sócio, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 97 a 100, onde, em relação à infração 01, assegura não ter se creditado indevidamente dos valores mencionados na acusação, pois as mercadorias são tributadas, os créditos estão destacados nos documentos fiscais e lhe dão direito ao crédito fiscal, inclusive, em sua maioria, as compras foram efetuadas dentro do próprio estado da Bahia, e se a empresa vendedora se debitou, é lícito que se credite do imposto.

Para a infração 02, aponta a existência de equívoco do autuante, vez que no ramo de materiais de construção não existem mercadorias “não tributadas CST 041”, e sim, “mercadorias tributadas CST 000 e substituídas, com antecipação total CST 060”.

Aduz que as mercadorias transferidas para as filiais sofreram substituição tributária até 2015 e constam todas no livro Registro de Inventário n.º 35, fls. 72 a 198 da empresa nesta condição, código 060.

Esclarece ter a substituição tributária como regra geral, o encerramento de todo ciclo de tributação de uma mercadoria, não mais sofrendo a incidência do imposto nas operações subsequentes, se distinguindo, portanto, da mercadoria sujeita ao regime “normal”, onde o confronto entre débitos e créditos é apurado em períodos de tempo legalmente definidos, enquanto houver sua circulação.

Apresenta como exemplo operação de cerveja de fábrica na Bahia, para estabelecimento distribuidor no Ceará, onde a legislação atribui ao fabricante a responsabilidade pela substituição tributária, o que significa, de modo simplista, que na primeira saída do produto do estabelecimento industrial, o total do imposto devido até a sua venda final no balcão do bar, pelo varejista para o consumidor final já terá sido calculado e cobrado antecipadamente do primeiro adquirente, a qual se torna o sujeito passivo responsável pelo recolhimento, não tendo mais o que ser cobrado adiante da mesma mercadoria.

Mencionando a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 6º, parágrafo 1º, transcrita, além do RICMS/12 artigos 289, 290 e 291 igualmente reproduzidos, percebe não ter base jurídica qualquer cobrança do ICMS sobre as mercadorias que já foram tributadas por substituição tributária, principalmente na hipótese de transferências de mercadorias para filiais localizadas no estado da Bahia para alcançar consumidor final, e mesmo que a tese do autuante prosperasse, as mercadorias teriam direito ao crédito descrito no artigo 291, e o seu débito geraria o mesmo valor em crédito para as filiais, o que anularia a operação do imposto.

Quanto a infração 03, repete literalmente a mesma argumentação posta na infração anterior, apenas ressalvando não ter base jurídica qualquer cobrança do ICMS sobre mercadorias que já foram tributadas pelo regime da substituição tributária, pelo fato de que se estaria praticando “bitributação”, usando a mesma base de cálculo e os mesmos produtos para cobrar o mesmo imposto duas vezes.

Para a infração 04, aponta ter sido cobrado diferencial de alíquota para aquisições de peças para manutenção dos veículos da empresa, mercadorias incluídas na substituição tributária, assim como combustíveis, tendo formulado consulta à SEFAZ, sob número 9356820201, diante do fato de o autuante desejar cobrar diferencial de alíquota sobre combustíveis comprados e consumidos nos estados do Maranhão e Pará, sendo a resposta taxativa no sentido de não ser devido imposto para a Bahia, quando em trânsito por outras unidades da Federação, não havendo questionamento quanto a improcedência da infração.

Relativamente à infração 05, aponta incongruência entre a indicação do valor recolhido e o devido pelo autuante, por entender ter recolhido a maior, e não a menor, além do autuante ter calculado substituição tributária sobre compras de peças para os veículos da empresa, igualmente calculou substituição tributária para operações onde o imposto já havia sido recolhido, a exemplo das notas fiscais 38.077 de 06/04/2016, 121.922 de 30/05/2016 e 695.933 de 28/06/2016 num total de R\$9.592,76, valor maior do que a diferença apontada pelo autuante.

Lista, ainda, uma série de outros documentos fiscais em que teria recolhido o imposto a título de substituição tributária, inclusive sobre operações onde houve devolução, arguindo inexistirem, pois, diferenças a serem recolhidas.

Para a infração 06, frisa que também foram cobradas diferenças sobre compras de peças para os veículos da empresa, enumerando também as notas fiscais 255.637 de 07/03/2016, 270.082 de 13/07/2016 e 287.686 de 17/11/2016, cujo recolhimento da substituição tributária teria sido realizado, conforme datas que indica, bem como a nota fiscal 4.445 de 09/06/2016, que desconhece a origem, vez que não teria efetuado tal compra.

Garante que para não pairarem dúvidas acerca da corretteza de seu procedimento, calculou nota por nota, indicando os recolhimentos efetuados, através de juntada dos respectivos documentos, o que comprovaria não haverem diferenças a recolher.

Por fim, na infração 07, contesta a multa aplicada, pois jamais omitiu qualquer compra de mercadoria, até pelo fato das mesmas terem Manifesto de Documento Fiscal Eletrônico (MDF-e) emitido, e para aplicação da multa seria necessário que o autuante provasse realmente ter omitido e descumprido a lei, pelo fato de não se poder autuar por presunção, e sim, com provas.

Finaliza requerendo a improcedência total da autuação, garantindo anexar fotocópia dos documentos que elenca como meio de prova dos argumentos postos.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 108 a 111, após transcrever a acusação e resumir os argumentos defensivos apresentados, indica, em primeiro lugar, o fato de não terem sido anexados qualquer documento comprobatório para ratificar as afirmações defensivas.

Para a infração 01, alega ter a autuada utilizado indevidamente de créditos fiscais dos produtos da substituição tributária relacionados nas fls. 18 a 22, cuja sujeição a tal sistemática pode ser verificada nos dois Anexos 1 ao RICMS vigente no ano de 2016, que vigoraram de 01/01/2016 até 09/03/2016 e de 10/03/2016 a 31/01/2017, e no Anexo 1 para o ano de 2017, importando dizer que o fato de as notas fiscais de entrada estarem com créditos descritos não permite que o acusado se credite dos mesmos, uma vez que os produtos já encerraram a fase de tributação, conforme determinação do artigo 289 do RICMS/12, o que o faz manter integralmente a autuação.

Na infração 02, indica que a auditoria foi realizada para os períodos de 2016 e 2017, e, portanto, se referem a operações nestes exercícios fiscais, daí as transferências de mercadorias entre filiais obedecerem à legislação pertinente à época, sendo que os produtos relacionados às fls. 25 a 34 não faziam parte dos Anexos 1 vigentes em 2016 e 2017, os quais tratam das mercadorias sujeitas a substituição ou antecipação tributária.

Diante do fato de ter a empresa tratado os produtos tributados como se não tributados fossem, se refletiu no recolhimento a menor do ICMS nos períodos. Mantém integralmente a infração.

Já na infração 03, aponta ser igual à infração 02, sendo a linha da informação a mesma para aquela outra, ressaltando que os produtos listados nas fls. 35 a 46 não fazem parte dos Anexos 1 ao RICMS/12 vigentes em 2016 e 2017.

Portanto, as operações de vendas realizadas em tais anos, tratando produtos tributados como se não tributados fossem devem ser mantidas no lançamento, o que contribui para a sua sustentação pela corretteza da infração.

Em relação à infração 04, reconhece ter apontado indevidamente produtos da substituição tributária para a cobrança do diferencial de alíquotas, observando que em 2016 incorreu em tal equívoco, e assim sendo, ficam cancelados os valores dos itens cobrados indevidamente, tendo refeito a planilha de cálculo, nada restando a ser cobrado.

Para 2017, argumenta estar o valor correto no seu ponto de vista, permanecendo o mesmo valor, sem qualquer alteração, tendo a infração o seu valor reduzido para R\$374,77.

Analisando a seguir a infração 05, esclarece se tratar de recolhimento de ICMS a menor, na qualidade de sujeito passivo por substituição, infração decorrente de produtos incluídos na substituição tributária que se encontram listados no Anexo 1, mas o estado remetente não faz parte de Convênio ou Protocolo, cabendo, neste caso, ao remetente das mercadorias recolher antecipadamente o imposto, por GNRE que acompanhará a nota fiscal até o destino.

Caso isso não ocorra, caberá ao recebedor da mercadoria efetuar o recolhimento do ICMS por substituição ou antecipação tributária, de forma solidária, através de DAE com código de receita 1145.

Observa que o programa de auditoria SIAF já suprime dos cálculos as notas fiscais originárias dos estados signatários, nas quais a empresa remetente tenha inscrição de contribuinte substituto

tributário na Bahia, uma vez que nestes casos, a cobrança do imposto “é feita pela Gerencia de ST”.

Retruca que o fato de ter a empresa autuada em 2016 ter recolhido na rubrica 1145 valor de ICMS maior do que o valor apurado na auditoria não descaracteriza a irregularidade apontada, quanto ao recolhimento a menor apresentado em alguns meses, isoladamente. Lembra de ser a apuração do ICMS em empresas sujeitas ao regime normal (conta corrente fiscal) mensal, e, portanto, o contribuinte deve apurar as entradas de produtos da substituição tributária mensalmente e efetuar o recolhimento total ou complementar no prazo previsto em regulamento, de forma solidária, se for o caso.

Referente ao argumento defensivo de que teria efetuado cobrança de substituição tributária sobre notas fiscais nas quais o imposto já estaria retido, aponta ter identificado em relação aos documentos mencionados, que na maioria deles o remetente das mercadorias se localiza em estado não signatário de Convênio ou Protocolo, tendo identificado ainda que, mesmo quando a unidade da Federação do remetente faz parte do Protocolo, não se encontra o contribuinte vendedor inscrito no estado da Bahia, listando as notas fiscais de número 24.346 e 69.732, em relação as quais, não foram apresentadas as GNRE ainda que o estado se encontre no Protocolo, não havendo inscrição do remetente como substituto tributário.

Para as notas fiscais 24.346, 69.732, 774.085, 789.049, 821.760, 734.052, 793.672 e 752.457, argui que além de não terem sido apresentados os comprovantes de recolhimento, o estado não se encontra no Protocolo, e que sobre tais notas não foram encontrados pagamentos do imposto nos DAES sob código de receita 1145, se é que existem.

Reafirma a ação fiscal, na qual se cobrou o imposto, vez ser o destinatário o responsável tributário, pois a unidade da Federação do remetente não faz parte do Convênio e/ou Protocolo, independentemente da retenção do imposto na nota fiscal.

Diz que se o estado não ratificou ou denunciou o Convênio, cabe ao destinatário da Bahia a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, ainda que retido e destacado na nota fiscal, uma vez que este estado não terá como cobrar ou fiscalizar legalmente o remetente das mercadorias já que o estado onde se localiza o mesmo não faz parte do Convênio.

Agindo assim, frisa, se busca evitar que futuramente o remetente das mercadorias, dentro do prazo decadencial, venha a solicitar através de processo, a restituição do ICMS pago “indevidamente” ao estado da Bahia, diante do estado do remetente não ser signatário do Convênio/Protocolo.

Pontua que se o contribuinte na Bahia adquire produto da substituição tributária de empresa na qual a unidade da Federação não é participante de Convênio, mesmo o remetente tendo feito a retenção do imposto, e ainda sem saber se de fato tais retenções foram recolhidas para a Bahia, cabe ao contribuinte baiano informar ao remetente que não mais efetue a retenção, pois nesta condição a legislação atribui a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS à empresa destinatária na Bahia.

Em relação aos argumentos defensivos postos, referente às notas fiscais 23.717, 23.718, 23.719, 23.730, 23.732 e 23.734, que teriam sido objeto de devolução através das notas fiscais 4.616 e 4.617, reconhece estarem corretos, tendo revisto as devoluções, acatando o pleito e retirado da cobrança as mencionadas notas fiscais, o que gerou alteração no valor da infração.

De igual forma, expurgou do lançamento a nota fiscal 71.101, diante da comprovação defensiva do recolhimento do imposto, efetuado em 11/09/2017, no valor de R\$40,94.

Informa ainda, que nesta infração não houve cobrança de ICMS sobre peças de veículos, ao contrário do afirmado na defesa, e que após a retirada das notas fiscais indicadas, o valor cobrado foi alterado para R\$11.433,04.

Quanto a infração 06, rebate a afirmação defensiva de que teria sido cobrada antecipação parcial sobre peças de veículos, o que não é verdade, bastando se ler a relação de produtos autuados às fls. 63 a 77 dos autos para a confirmação dos fatos.

A respeito da nota fiscal 255.637, aponta conterem os produtos ali descritos, NCM 39219011, que faz parte do Anexo 1, fazendo parte da realmente da substituição tributária, sendo situação na qual o estado remetente das mercadorias é signatário do Protocolo, porém a empresa não é inscrita como substituto tributário na Bahia, tendo a autuada, de forma solidária, efetuado o recolhimento do imposto por substituição em 25/04/2016, através de DAE, sob o código 1145, o que deveria ter sido feito em relação as demais notas elencadas na infração 05, já discutida anteriormente.

Acata a solicitação defensiva, retirando a mencionada nota fiscal do levantamento, e alterando o valor da infração para R\$3.722,31.

Sobre a nota fiscal 287.686, anota não ter sido apresentado pela defesa o documento que comprovaria o pagamento do imposto, conforme alegado, o que se mostra necessário, tendo em vista se tratar da mesma empresa da situação descrita anteriormente, qual seja, a de produtos da substituição tributária na qual o estado é signatário do Protocolo, contudo a empresa não se encontra aqui inscrita na condição de substituto tributário na Bahia, devendo, de forma solidária, a autuada recolher o imposto sob o código 1145.

Relata não ter sido a nota fiscal 270.082, objeto da auditoria, enquanto que em relação a nota fiscal 4.445, alegadamente não se encontrar nos registros da empresa, diz estar anexando cópia da mesma nos autos para verificação, vez que, para ele, se reveste de todos os requisitos legais.

Lembra mais uma vez de ser a apuração do ICMS de empresas inscritas na condição de regime normal mensal (conta corrente fiscal), portanto, deve o contribuinte apurar as entradas de produtos da antecipação parcial mensalmente e efetuar o recolhimento devido.

Recomenda, caso o contribuinte entenda ter efetuado recolhimento a maior, que peticione no sentido de ser restituído o valor pago a maior.

Por fim, na infração 07, informa se tratar de penalidade prevista na Lei 7.014/96, e que as notas fiscais se encontram descritas às fls. 89 e 90 dos autos.

Conclui apresentando os valores das infrações após as correções efetuadas no lançamento, ao tempo em que informa terem sido enviados para a empresa autuada, via DTE, além de anexados à informação ora prestada os novos relatórios das infrações que tiveram seus valores reformados, lembrando, mais uma vez, a ausência de qualquer documento probatório apresentado pela defesa, no sentido de comprovar as arguições postas.

Reitera o pedido para manutenção integral do Auto de Infração, e pela procedência do mesmo.

Consta à fl. 129, mensagem encaminhada através do DTE, em 11/03/2021, contendo a informação fiscal prestada, bem como os novos demonstrativos elaborados, entretanto, ainda que concedido prazo para manifestação, a empresa se manteve silente.

Foram os autos encaminhados para julgamento, pelo órgão preparador em 31/03/2021 (fl. 131), recebidos pelo órgão julgador em 30/04/2021, e distribuídos para este relator em 24/05/2021 (fl. 131-v).

## VOTO

O lançamento constitui-se em sete infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Termo de Início de Fiscalização em 18/11/2020, encaminhado através do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), com ciência e leitura em 19/11/2020 (fl. 14).

Consta na fl. 15 outro Termo de Início de Fiscalização encaminhado em 19/11/2020, através do DTE, reiterando o ato anteriormente praticado.

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 16 a 91, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 93.

A conclusão dos trabalhos de auditoria se deu em 18/12/2020, por meio de transmissão de mensagem eletrônica no DTE, com remessa dos arquivos que suportam a autuação, tendo o autuado sido cientificado expressamente na mesma data, conforme documento de fl. 92.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da peça de impugnação apresentada.

Não existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na análise do mérito.

O autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “Comércio Atacadista de Madeiras e Produtos Derivados”, CNAE 4671100, estabelecido no município de Conceição do Coité (fl. 13).

Apreciando a infração 01, verifico que a acusação posta é a de que o contribuinte teria se utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, o que a empresa nega.

Antes de qualquer posicionamento, entendo pertinente esclarecer que impende se afirmar que para a análise da matéria, o entendimento da SEFAZ para o enquadramento de uma mercadoria na substituição tributária, o qual consta do Parecer DITRI 25.452/2012, no seguinte sentido: “*ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Um produto está sujeito ao regime de substituição tributária quando possuir, cumulativamente, NCM e descrição de acordo com a norma vigente*”.

Este não é entendimento novo, inclusive posso, de igual forma, invocar também o Parecer 25.041/2013, o qual traz o seguinte posicionamento: “*Com efeito, a inclusão de uma determinada mercadoria no regime de substituição tributária pressupõe necessariamente a sua adequação à NCM e à descrição e destinação constantes da norma respectiva, simultaneamente. Na ausência desta adequação, não há que se falar em tributação por substituição*”.

*Conclui-se, portanto, que ainda que um produto possua a mesma NCM daquele descrito na legislação respectiva, a sua inclusão no regime de substituição tributária apenas se efetivará se a sua descrição e finalidade coincidirem com aquelas especificadas pelo legislador*”.

Em outras palavras: para a inclusão de um produto na sistemática de substituição tributária, é necessária, a existência de perfeita identidade entre a NCM do produto e a sua descrição.

Este, pois, deve ser o critério para se constatar estar ou não uma mercadoria incluída na substituição tributária, e consequentemente, ser o crédito destacado no documento fiscal, devido ou indevido.

Analizando o demonstrativo analítico da infração, constante às fls. 18 a 22, observo que as mercadorias estão devidamente listadas, com as respectivas chaves de acesso das notas fiscais, tendo sido indicadas as suas NCM.

Observando o ano de 2016, consta o produto corante Suvinil nas cores laranja e amarelo, NCM 3204.17.00.

A se observar pelo Anexo 1 vigente em 2016, em suas duas versões, se constata que tal NCM (3204.17), se encontrava no item 16.2, para os produtos “*xadrez e pós assemelhados, exceto pigmentos à base de dióxido de titânio classificados no código 3206.11.19*”.

Por outro lado, pesquisa realizada no site do fabricante de tal produto, ([https://suvinil.custhelp.com/app/answers/detail/a\\_id/54/~/quais-s%EA%A3o-as-indica%EA%A7%EB5es-de-uso-das-bisnagas-de-corante%3F](https://suvinil.custhelp.com/app/answers/detail/a_id/54/~/quais-s%EA%A3o-as-indica%EA%A7%EB5es-de-uso-das-bisnagas-de-corante%3F)), consta ser a apresentação do mesmo em bisnagas de líquido, o que não corresponde a descrição do produto sujeito a substituição tributária, o que concorre para a exclusão no lançamento.

Mesma situação do produto com NCM 3206.49.90 (Suv Self Col Colorante RT), o qual, igualmente deve ser retirado do demonstrativo em 2016, bem como para os produtos “Suv Self Col Colorante XT” e “Suv Self Col Colorante TT”.

Os produtos “Luva Mucambo 137 Azul x Grande”, “Luva Mucambo 137 Azul Média”, “Luva Mucambo 250s Verde Grande” e “Luva Mucambo 250c Verde Média”, de NCM 4015.19.00, igualmente devem ser retirados do lançamento na infração, pelo fato de que o item 9.11 do Anexo 1 ao RICMS/12 prever a substituição tributária para a NCM 4015.19, entretanto, para “*Luvas cirúrgicas e luvas de procedimento – Lista neutra*”, que vem a se constituir em luvas para procedimentos e uso hospitalar, diverso das acima listadas, de uso doméstico, o que também implica em exclusão do levantamento.

Já para os produtos “massa corrida PVA Yalen 13,5 Kg”, “massa acrílica externa Yalen 13,5 Kg”, “massa corrida acril Suvinil 18l.”, “massa corrida PVA Suvinil 0,9l.” e “massa corrida PVA Suvinil 3,6l.” de NCM 3214.10.20, o Anexo 1 ao RICMS/12 vigente em 2016 previa a substituição tributária para a NCM 3214.9 (outras argamassas) no item 8.3, produto, como visto, de NCM diversa dos autuados, sujeitos a tributação normal, o que justifica a retirada dos mesmos do levantamento.

Quanto a “Correia em V A-49 Disma” e “Correia em V A-60 Disma”, NCM 4010.32.00, constato que o Anexo 1 ao RICMS/12 previa no item 1.6, a substituição tributária para “*Correias de transmissão de borracha vulcanizada, de matérias têxteis, mesmo impregnadas, revestidas ou recobertas, de plástico, ou estratificadas com plástico ou reforçadas com metal ou com outras matérias*”, descrição que se amolda a previsão de substituição, devendo as mesmas serem mantidas no levantamento.

A “Bucha niveladora RCCA MET 1/4” de NCM 3926.30.00, da mesma forma, deve ser excluída, pelo simples fato de que a NCM 3926.3 do item 1.5 do Anexo 1 ao RICMS/12 vigente em 2016, não corresponder na descrição (Frisos, decalques, molduras e acabamentos) a este produto.

A NCM 6907.22.00, correspondente aos produtos “Pointer jardim grafite 60 x 60” e “Pointer passeio cinza 60 x 60” constantes da autuação não se encontrava inserida na substituição tributária no ano de 2016, sendo a tributação normal, e garantindo o uso legítimo do crédito fiscal pelo adquirente.

Por outro lado, a NCM 8536.50.90, correspondente a diversos tipos de interruptores adquiridos pela autuada, encontrava previsão para substituição tributária no item 1.65 do Anexo 1 ao RICMS/12 vigente em 2016, na descrição de “*Interruptores e seccionadores e comutadores*”, o que motiva a manutenção no lançamento, contrariamente ao entendimento defensivo.

Disjuntores em seus diversos tipos, como os inseridos no levantamento, de NCM 8536.20.00, devem ser mantidos no lançamento, eis que em harmonia não só com a NCM, bem como a descrição do produto, constante do item 1.67 do Anexo 1 ao RICMS/12 em vigor em 2016.

A mercadoria “Chave Teste Lotus Digit 5530”, na condição de possuir a NCM 9030.33.11 não se encontrava na substituição tributária no período de 2016, uma vez que a substituição tributária estabelecida no item 1.81 do Anexo 1 ao RICMS/12 então vigente se aplicava unicamente à NCM 9030.33.21, correspondente a “Amperímetros”, o que justifica a retirada do lançamento.

Ao seu turno, “Gancho de ferro 4.4 x 67 com aba BC” e “Gancho de ferro 3.3 x 57 com aba”, de NCM 7318.13.00, devem ter a cobrança mantida, diante da previsão no item 8.58 do Anexo 1 ao RICMS/12 vigente em 2016 para “*Parafusos, pinos ou pernos, roscados, porcas, tira-fundos,*

*ganchos roscados, rebites, chavetas, cavilhas, contrapinos, arruelas (incluídas as de pressão) e artefatos semelhantes, de ferro fundido, ferro ou aço”, NCM 7318.*

Por fim, para 2016, o produto “Bomba 11.2 S13 4.0 CV 380v MDS”, NCM 8413.70.80, não pode ser mantido, diante do fato de a NCM inserida no item 1.93 do Anexo 1 ao RICMS/12 previa a substituição tributária para “*Bomba de assistência de direção hidráulica*”, com NCM 8413.70.1, diversa, pois, daquela autuada.

Quanto ao exercício de 2017, “Luva Mucambo 137 Azul Grande”, “Luva Mucambo 137 Azul Média” e “Luva Mucambo 137 Azul Pequena”, de NCM 4015.19.00, igualmente devem ser retirados do lançamento na infração, ainda que o item 9.12 do Anexo 1 ao RICMS/12 determinasse a substituição tributária para a NCM 4015.19, entretanto, a descrição ali contida, diz respeito a “Luvas cirúrgicas e luvas de procedimento – neutra”, não compatível com os produtos m tela, que se referem a luvas de uso doméstico, o que justifica a exclusão do lançamento, em amparo a tese defensiva.

Fecho rolete c/bola zinrado, mercadoria de NCM 8301.50.00 deve ser mantido na autuação, pelo fato de tal NCM 8301 possuir previsão para substituição tributária, e a descrição da mercadoria do item 8.75 do Anexo 1 ao RICMS/12 de 2017 coincidir com esta, qual seja “*Fechaduras e ferrolhos (de chave, de segredo ou elétricos), de metais comuns, incluídas as suas partes fechos e armações com fecho, com fechadura, de metais comuns chaves para estes artigos, de metais comuns excluídos os de uso automotivo*”.

Quanto ao “Pneu rodado PU sólido 3 3.25 x 8”, de NCM 8716.90.90, tal NCM não se encontrava inserida em qualquer item do Anexo 1 ao RICMS/12 em vigor na época, o que determina a exclusão do lançamento.

Os produtos “Corred TLSC Jomarca 35cm”, “Corred TLSC Jomarca 40cm”, “Corred TLSC Jomarca 45cm”, “Corred TLSC Jomarca Light 30cm”, “Corred TLSC Jomarca Light 35cm”, “Corred TLSC Jomarca Light 40cm”, “Corred TLSC Jomarca Light 45cm”, “Corred TN H45 40cm preta”, “Corred TN H45 45cm zinizada”, “Corred TN H45 45cm preta”, “Corred TN H45 50cm preta”, “Corred TN TLSC mini light 35cm”, “Corred TN TLSC mini light 40cm”, “Corred TN TLSC mini light 45cm”, “Corred TN TLSC mini light 50cm”, “Corred TN TT45 45cm Z Slow” e “Corred TN Telesc 35cm zinizada”, todos de NCM 8302.42.00 não se encontravam na substituição tributária no período em tela, uma vez que a previsão era apenas para a NCM 8302.41.00, de natureza diversa, o que determina a exclusão do lançamento, pela higidez do crédito e seu alinhamento a regra normativa.

Finalmente, para “Fita empacotamento 3M 45 x 45”, NCM 3919.10.10, observo que nos itens 8.8 e 8.9 do Anexo 1 ao RICMS/12, se referiam a NCM 3919 para “*Chapas, folhas, tiras, fitas, películas e outras formas planas, autoadesivas, de plásticos, mesmo em rolos, para uso na construção*” e “*Veda rosca, lona plástica para uso na construção, fitas isolantes e afins*”, respectivamente, descrição que não se amolda, à vista, inclusive, da expressão “*garante tranquilidade, pois seu embrulho chegará fechado ao destino*” que pode ser encontrada no endereço eletrônico do fabricante [https://www.scotchbrand.com.br/3M/pt\\_BR/marca-scotch/produtos/catalog/~/Fita-de-Empacotamento-Scotch-Hot-Melt-Marrom-45-mm-x-45-m-4-Rolos/?N=4335+5584761+3294262737+3294529163&preselect=3293786499&rt=rud](https://www.scotchbrand.com.br/3M/pt_BR/marca-scotch/produtos/catalog/~/Fita-de-Empacotamento-Scotch-Hot-Melt-Marrom-45-mm-x-45-m-4-Rolos/?N=4335+5584761+3294262737+3294529163&preselect=3293786499&rt=rud),

e traz como implicação a retirada de tal produto do levantamento efetuado.

Assim, a infração 01 é tida como parcialmente subsistente em R\$ 149,38, na forma do seguinte demonstrativo:

## 2016

Fevereiro R\$ 0,00

Abril R\$ 5,37

Junho R\$ 57,93

Julho R\$ 77,48

Setembro R\$ 0,00  
Outubro R\$ 0,00  
Dezembro R\$ 0,00

**2017**

Janeiro R\$ 0,00  
Março R\$ 5,36  
Abril R\$ 0,00  
Maio R\$ 3,24  
Junho R\$ 0,00  
Julho R\$ 0,00  
Dezembro R\$ 0,00

Infração 02 se reporta a falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, e com relação às mesmas, cabe mencionar o fato de que em relação as operações de transferências de mercadorias, objeto da infração, conforme mencionado pela própria empresa, a PGE/PROFIS editou o Incidente de Uniformização PGE 2016.169506-0, no qual firmou o seguinte entendimento:

*“Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.*

*Ressalva: Este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula 166 do STJ e a decisão lançada no REsp 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extraí fundamento de validade para as disposições do art. 13, §4º, da LC 87/96”.*

Da mesma forma, assim dispõe a Súmula 08 deste Conselho:

*“Não cabe a exigência do ICMS nas operações internas de transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular”.*

Ou seja: as operações realizadas não se sujeitando a qualquer tributação, eis que internas, e para estabelecimentos do mesmo titular, não se há que falar em recolhimento a menor, razão pela qual, à vista do posicionamento exarado pela PGE, bem como na jurisprudência deste órgão julgador, entendo não possuir base legal ou fática para prosperar.

Quanto as demais operações, poucas, diga-se de passagem, para o CFOP 5929 (lançamento efetuado em decorrência de emissão de documento fiscal relativo a operação ou prestação que também tenha sido registrada em equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF), de acordo com o demonstrativo de fls. 25 a 34, observo que o mesmo é utilizado para a NCM 8301.10.00, para o produto “cadeado Papaiz” de diversos tamanhos (30mm e 35mm), que não se encontrava submetida a substituição tributária, de acordo como Anexo 1 ao RICMS/12, o que concorre para a manutenção na infração, motivo pelo qual entendo ser a mesma parcialmente procedente em R\$ 7,38, à vista de ausência de qualquer elemento probante em sentido contrário trazido pela autuada para contraditar tais operações, de acordo com o demonstrativo abaixo:

**2016**

Janeiro R\$ 2,86  
Março R\$ 4,52

Ressalto que não importa para o deslinde da matéria a CST das mercadorias, ou a sua indicação correta ou não pelo autuante, mas a situação tributária das mesmas perante a legislação.

Analisando a infração 03, a mesma possui a mesma natureza da infração anterior, apenas não dizem respeito a operações de transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, mas operações com CFOP 5405, diverso, pois, e realizadas por ECF, de acordo com o demonstrativo encartado às fls. 35 a 46-v.

De sua análise, em relação aos produtos ali listados, verifico, por exemplo, que “Cola SB Cascola Monta/Fix 375g”, bem como outros tipos de colas como “Cascorez 500gr”, “Cola Casc 2,8kg Extra s/Toluo” possuem tributação normal, descabendo o argumento do contribuinte.

No mesmo sentido, o produto “Lixa SB massa”, “Lixa metal” nas suas diversas gramaturas estava no período autuado submetidos a tributação normal, devendo ser mantido no levantamento elaborado.

O produto “Lápis carpinteiro”, em 2016 e 2017 não se encontrava acobertado por substituição tributária, vez que em 2016 o estavam os “Sombra, delineador, lápis para sobrancelhas e rímel”, no item 19.14, cuja descrição é diversa da mercadoria autuada, enquanto para 2017 nenhum tipo de lápis se encontrava submetido a tal instituto, o que contraria a tese defensiva.

O “Thinner” é outro produto que não se encontrava listado passível de substituição tributária, no período da autuação, e por isso deve ser mantido no lançamento, tal como o “Removedor” e o “Selador”. Mesma situação para o “Rejunte” e “cadeado”.

Para “Massa corrida”, de diversos tipos e marcas, a legislação em vigor à época dos fatos geradores não previa a substituição tributária para tais produtos. Assim, justifica-se a manutenção no Auto de Infração de tais produtos, o mesmo ocorrendo com “MDF”, “Duraplac e “Solvente”.

Quanto aos produtos “portas lisas” de diversos tipos, aduelas porta mista”, o item 8.18 do Anexo 1 ao RICMS/12 vigente tanto em 2016, quanto em 2017, previa a substituição tributária para tais produtos, com a seguinte descrição: “*Portas, janelas e seus caixilhos, alizares e soleira*”, sendo que no período de 01/01/2016 a 09/03/2016, havia, ainda a previsão de substituição tributária para “*Portas e janelas, e seus caixilhos, alizares e soleiras de ferro fundido, ferro ou aço*” no item 8.47 e “*Construções e suas partes (por exemplo, pontes e elementos de pontes, torres, pórticos ou pilones, pilares, colunas, armações, estruturas para telhados, portas e janelas, e seus caixilhos, alizares e soleiras, balaustradas), de alumínio, exceto as construções pré-fabricadas da posição 9406; chapas, barras, perfis, tubos e semelhantes, de alumínio, próprios para construções*”, no item 8.71. Logo, tais produtos devem ser excluídos do lançamento.

Da mesma forma, o produto “telha cerâmica” possuía previsão para substituição tributária no item 8.28 do Anexo 1 ao RICMS/12, para “*Telhas, elementos de chaminés, condutores de fumaça, ornamentos arquitetônicos, de cerâmica, e outros produtos cerâmicos para construção*”, nos anos de 2016 e 2017, o que implica na retirada de tais itens do levantamento realizado.

Aqui chamo atenção para o fato de nesta infração o autuante considerar tal produto como tributado, ao passo que na infração 05, no demonstrativo ajustado elaborado em sede de informação fiscal (fls. 115 a 120) já relatada, ter considerado o produto como sujeito a substituição tributária, mesma situação do produto “Porta”.

Já os diversos tipos de “Puxadores” listados na autuação, na forma do item 8.74 do Anexo 1 ao RICMS/12 se encontravam amparados por substituição tributária, vez existir previsão para tal em relação a “*Outras guarnições, ferragens e artigos semelhantes de metais comuns, para construções, inclusive puxadores*”, o que conduz a retirada do lançamento.

Por outro lado, “Lâmpadas” em suas diversas espécies (elétricas, de LED, eletrônicas ou incandescentes) também se encontravam albergadas pela substituição tributária no período autuado, diante da sua inserção nos itens 7.1 (Lâmpadas elétricas), 7.2 (Lâmpadas eletrônicas) e

7.5 (Lâmpadas de LED - Diodos Emissores de Luz), o que contraria o entendimento do autuante, e contribui para a retirada do levantamento.

Para o produto “Fita borda” em suas diversas espécies, também conhecida como “Fita de borda” é aplicada sobre a madeira, geralmente em móveis feitos sob medida e encomenda. A legislação estadual no período, especificava a substituição tributária no item 8.8 do Anexo 1 ao RICMS/12 para “*Chapas, folhas, tiras, fitas, películas e outras formas planas, autoadesivas, de plásticos, mesmo em rolos, para uso na construção*”, o que se enquadra na descrição do produto e implica em sua remoção do demonstrativo.

Quanto ao argumento defensivo inexistir qualquer base jurídica para a cobrança do ICMS sobre mercadorias que já foram tributadas pelo regime da substituição tributária, a análise acima realizada fala por si própria, desde quando diversos produtos, listados individualmente se encontravam na sistemática de tributação normal, sem sujeitarem-se à substituição tributária, o que rejeita, igualmente, o argumento de que se estaria praticando “bitributação”, usando a mesma base de cálculo e os mesmos produtos para cobrar o mesmo imposto duas vezes, até pelo fato de que, acaso o contribuinte identifique qualquer mercadoria sobre a qual foi cobrada a substituição tributária indevidamente, deve administrativamente, junto a seu fornecedor ou à Administração Tributária adotar as pertinentes providências.

Por tudo quanto explicitado na apreciação da infração, a mesma é considerada como procedente em parte em R\$ 18.886,99, de acordo com o seguinte demonstrativo:

#### **2016**

Janeiro	R\$ 77,14
Fevereiro	R\$ 364,62
Março	R\$ 1.292,45
Abril	R\$ 1.525,71
Maio	R\$ 807,69
Junho	R\$ 1.645,45
Julho	R\$ 1.457,31
Agosto	R\$ 5.436,52
Setembro	R\$ 2.333,70
Outubro	R\$ 379,95
Novembro	R\$ 314,08
Dezembro	R\$ 353,52

#### **2017**

Janeiro	R\$ 835,33
Fevereiro	R\$ 180,71
Março	R\$ 123,84
Abril	R\$ 734,29
Maio	R\$ 432,06
Junho	R\$ 433,79
Julho	R\$ 75,52
Agosto	R\$ 71,07
Outubro	R\$ 12,24

Quanto a infração 04, que vem a ser a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento, cujos demonstrativo se encontra às fls. 47 a 50, o autuado alega estar amparado em posicionamento da própria SEFAZ, quanto a peças de manutenção e combustíveis adquiridos em outras unidades da Federação, o que descharacterizaria a acusação formulada.

Em sede de informação fiscal, o autuante reconheceu ter apontado indevidamente produtos da substituição tributária para a cobrança do diferencial de alíquotas, observando que em 2016 incorreu em tal equívoco, e assim sendo, alterou os valores dos itens cobrados indevidamente, tendo refeito a planilha de cálculo, nada restando a ser cobrado para tal exercício, porém, mantendo os valores lançados para 2017, na forma do demonstrativo ajustado de fls. 113 e 113-v.

Entretanto, vários produtos listados não se caracterizam como peças de manutenção ou combustíveis, tais como “aromatizantes”, “sacola impressa”, dentre outras, o que reforça a manutenção dos itens remanescentes.

O fato de que sendo cientificado do teor das alterações realizadas, o contribuinte não se manifestou, que vem a ser interpretado como aceitação tácita dos valores remanescentes da autuação, e me faz alinhar ao autuante, para a manutenção parcial da infração em R\$ 374,77, na forma do seguinte demonstrativo:

#### **2016**

Todas as ocorrências deixaram de apresentar resultados

#### **2017**

Janeiro	R\$ 1,17
Fevereiro	R\$ 12,33
Março	R\$ 8,12
Abril	R\$ 12,81
Julho	R\$ 48,15
Novembro	R\$ 68,66
Dezembro	R\$ 223,53

Para a infração 05, que trata de recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, a empresa argumenta no sentido de existir incongruência entre a indicação do valor recolhido e o devido pelo autuante, por entender ter recolhido a maior, e não a menor, além de ter sido calculada substituição tributária sobre compras de peças para os veículos da empresa, e igualmente se calculou substituição tributária para operações onde o imposto já havia sido recolhido, a exemplo das notas fiscais que enumera.

Em informação fiscal, o autuante indicou caber ao destinatário o recolhimento do imposto, o que não foi feito, tendo e, vista a existência de mercadorias oriundas de estados não signatários de Convênios e/ou Protocolos de substituição tributária, ou então, apesar do estado de origem ter aderido aos mesmos, o remetente não possui inscrição estadual na Bahia, como substituto tributário. Ainda assim, acolheu alguns argumentos defensivos, diante da comprovação de recolhimento, reduzindo o valor lançado, não tendo o contribuinte, embora cientificado das alterações promovidas, se obstado ao novo valor apurado.

Excluiu, também, as operações comprovadamente devolvidas aos remetentes.

A legislação vigente, especialmente o artigo 8º da Lei 7.014/96, assim estipula:

*“Art. 8º 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:*

(...)

*II - 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”;*

Não tendo o contribuinte autuado comprovado o recolhimento da parcela do imposto devido ao estado da Bahia por substituição tributária, seja pela razão de que, ainda que o estado de origem da mercadoria tenha aderido ao Convênio e/ou Protocolo, não esteja inscrito na Bahia na condição de substituto tributário, ou ainda, que o estado de origem não tenha feito tal adesão, e aí o vendedor não estaria obrigado a efetuar a retenção e recolhimento do imposto devido a título de antecipação tributária, o que não foi comprovado nos autos em relação as operações remanescentes, e contribui para a manutenção da autuação, ajustada pelo autuante em sede de informação fiscal, consoante demonstrativo de fls. 114 a 120.

Como a verdade material apenas pode ser alcançada com a análise das provas colacionadas ao processo, que no caso presente não vieram em sua totalidade, apenas parcialmente, a infração é procedente em parte, no montante de R\$ 11.433,04, de acordo com o demonstrativo sintético de fl. 114 que ora reproduzo:

**2017**

Janeiro	R\$ 849,08
Fevereiro	R\$ 0,00
Março	R\$ 769,43
Abril	R\$ 0,00
Maio	R\$ 4.163,34
Junho	R\$ 0,00
Julho	R\$ 2.660,56
Agosto	R\$ 0,00
Setembro	R\$ 1.436,05
Outubro	R\$ 1.554,58
Novembro	R\$ 0,00
Dezembro	R\$ 0,00

Na infração 06, foi lançado imposto, diante da acusação de recolhimento a menor da antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, tendo a empresa arguida terem sido cobradas diferenças sobre compras de peças para os veículos da empresa, enumerando também as notas fiscais 255.637, 270.082 e 287.686, cujo recolhimento da substituição tributária teria sido realizado, conforme datas que indica, bem como a nota fiscal 4.445 de 09/06/2016, que desconhece a origem, vez que não teria efetuado tal compra.

Por sua vez, o autuante refutou qualquer cobrança sobre peças de veículos, tendo excluído a nota fiscal 255.637, vez apresentar operação com produto inserido na substituição tributária. Mais uma vez o sujeito passivo silenciou frente aos ajustes realizados.

Inicialmente, necessário e pertinente se esclarecer que a legislação tributária do Estado, estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os

contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS, estando tal regra insculpida no artigo 12-A da Lei 7.014/96:

*"Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição".*

Por outro lado, o artigo 17 da mesma Lei, determina que a base de cálculo para o recolhimento do imposto é o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e em relação ao IPI, o parágrafo 2º do mencionado artigo 17, estipula que não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando a operação, realizada entre contribuintes é relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

Esta é a base legal para que o Estado da Bahia possa, através de sua fiscalização tributária, realizar a cobrança de antecipação parcial para as empresas optantes daquele regime de tributação, vez que tal sistemática não implica em encerramento da fase de tributação. Ou seja: em relação à antecipação parcial, incide a regra geral de apuração e recolhimento de todos os contribuintes, independentemente do regime pelo qual optaram, obedecendo a legislação posta, especialmente o artigo 12-A da Lei 7.014/96, já mencionado e transcrito linhas acima.

Verificando o demonstrativo ajustado de fls. 121 a 128 constato que o mesmo contém produtos como compensados, portas diversas, suporte de prateleira, cantoneiras, perfis, lixas, puxadores tapa furos, colas, serras diversas, martelos, alicates e madeiras de reflorestamento, dentre outros, que se caracterizam como sendo da atividade comercial da empresa, motivo pelo qual, como visto acima, sujeitos a antecipação parcial do ICMS.

Quanto as notas fiscais listadas na defesa do contribuinte e cujo recolhimento da substituição tributária teria sido realizado, conforme datas que indica, esclareço que a acusação formulada se refere a antecipação parcial, sem encerramento da fase de tributação.

Como inclusive registrado pelo autuante, quando de sua intervenção processual, a defesa não trouxe aos autos as prometidas provas e elementos que comprovariam ao ser entender a improcedência da acusação fiscal, o que fragiliza a tese posta.

Isso diante do fato de a resolução da lide, em tal situação, depender apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi perseguida na resolução da lide.

Odebrecht Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que *"O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carregar para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las"*.

O doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1 6ª edição, 1991, Página 581) entende que *"O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de*

*novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.*

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial, quer em processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades:

- a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal;
- b) verdade descrita na impugnação do contribuinte;
- c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

Logo, não tendo sido colacionados elementos de prova em favor da autuada, sequer após a informação fiscal onde tal ausência foi registrada, e da qual tomou a devida ciência, e tendo em vista o fato de que os ajustes efetuados se revelam pertinentes, acolho o novo levantamento do autuante, ficando a infração parcialmente procedente em R\$3.722,31, na forma indicada no documento de fl. 121, abaixo reproduzido:

**2016**

Março	R\$ 6,83
Abril	R\$ 1.286,53
Junho	R\$ 1.217,32
Julho	R\$ 517,40
Outubro	R\$ 8,18
Novembro	R\$ 686,49
Dezembro	R\$ 0,01

Finalmente na infração 07, que trata da imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória, diante da entrada no estabelecimento autuado de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, tendo o sujeito passivo apenas em sua defesa, sem colacionar qualquer elemento de prova, apenas negado a prática imputada, arguindo ter o autuante agido por presunção.

Da análise dos demonstrativos elaborados, impressos e encartados nos fólios processuais, constantes das fls. 89 e 90-v, se verifica que, contêm os mesmos a data, número do documento fiscal, série, chave de acesso, CNPJ e unidade da Federação do emitente, CFOP, item, código, valor do item, percentual da multa e seu respectivo montante, totalizados individualmente e mensalmente.

O registro dos documentos fiscais na escrituração fiscal da empresa se apresenta como obrigação acessória da mesma, sendo o seu cumprimento de extrema importância, ao registrar em sua escrituração fiscal, todas as entradas de mercadorias, bens ou serviços, ocorridas no seu estabelecimento.

Por pertinência, esclareço que não se está cobrando imposto, mas apenas e tão somente multa por descumprimento de obrigação acessória, pouco importando a situação tributária da operação ou da mercadoria contida em cada nota fiscal.

Tal falta dos registros das notas fiscais de entradas no livro fiscal respectivo, regulado no artigo 217 do RICMS/12, ou no registro C100 da EFD, conforme previsto no artigo 247 do RICMS/12 autoriza, como já explicitado, a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação acessória estatuída no artigo 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, como ocorrido no presente caso, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias adquiridas ou serviços prestados, que entraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, como descrito na autuação.

E isso se comprova diante dos testes feitos nos documentos elencados, nos quais se constata estarem os mesmos autorizados, sem qualquer ocorrência outra (cancelamento, anulação, não autorização, etc.) que pudesse favorecer o argumento defensivo.

Isso ocorre, por exemplo, em relação as notas fiscais 3.836, 7.011, 35.112, todas com autorização de uso, não se havendo que se falar em presunção por parte do autuante.

Constatou, ainda, que a lei não excepciona qualquer operação ou prestação, pois a falta da escrituração regular dos documentos fiscais dificulta a fiscalização e a aplicação de diversos roteiros de auditoria, dentre outras implicações, sendo procedimento inaceitável para contribuintes, e irrelevante para a sua caracterização, o fato de as saídas de mercadorias serem ou não submetidas à incidência do ICMS, ou serem materiais de uso e consumo, ou para incorporação no ativo imobilizado.

Por este motivo, existe prejuízo para o Fisco, o que autoriza a imposição da sanção tributária.

Ressalto que para caracterização da infração, não há de ser considerada a natureza da operação ou qualquer outro elemento, e sim, o fato de notas fiscais relativas a tais operações não estarem escrituradas na EFD do contribuinte, não tendo vindo aos autos prova de tal escrituração.

O deslinde da matéria necessitaria da imprescindível prova, o que não veio aos autos, repito, além do que, em se tratando de documentos fiscais emitidos de forma eletrônica, o Fisco tem pleno conhecimento e controle das operações realizadas entre a empresa autuada e seus fornecedores, o que dificulta a omissão dos respectivos registros.

Diante do fato de não terem sido apresentados elementos consistentes capazes de alterar o lançamento efetuado, tenho tal infração como caracterizada.

Pelos expostos fatos, tenho o lançamento em tela como parcialmente procedente, de acordo com a seguinte demonstração:

Infração 01 R\$ 149,38	Procedente em parte
Infração 02 R\$ 7,38	Procedente em parte
Infração 03 R\$ 18.886,99	Procedente em parte
Infração 04 R\$ 374,77	Procedente em parte
Infração 05 R\$ 11.433,04	Procedente em parte
Infração 06 R\$ 3.722,76	Parcialmente subsistente
Infração 07 R\$ 1.164,43	Procedente

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299131.0015/20-2, lavrado contra **MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO ZENEL LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de **R\$34.574,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, alíneas “a”, “d” “f”, VII, alínea “a” da Lei 7.014/96, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.164,43**, prevista no artigo 42 IX, do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 15 de julho de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR