

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 269616.0014/22-4
<b>RECORRENTES</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e REAL VIDROS COM. DE VIDROS LTDA.
<b>RECORRIDOS</b>	- REAL VIDROS COM. DE VIDROS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSOS</b>	- RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 5 <sup>a</sup> JJF n° 0061-05/23-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 19/12/2023

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0330-11/23-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA INTERESTADUAL. VIDROS. CONVÊNIO DE NORMAS GERAIS. APLICAÇÃO PELAS REGRAS DE HERMENÊUTICA. A recorrente comprovou nos autos que os produtos foram comercializados para adquirentes que os empregaram em processo de industrialização, não estando sujeitos à substituição tributária. A parte final do inciso III, da Cláusula nona, do Convênio ICMS 142/18 inclui na substituição tributária as operações com contribuintes que comercializam o mesmo bem ou mercadoria, mas não determina que para ser excluído do regime de substituição o adquirente somente pode ter CNAE de indústria. Infração insubstancial. Nulidades rejeitadas. Pedido de diligência ou perícia rejeitado. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso voluntário **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso(s) Voluntário e de Ofício interposto(s) em face do Acórdão n° 0061-05/23-VD proferido pela 5<sup>a</sup> JJF deste CONSEF, julgando Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 29/01/2022 no valor histórico de R\$ 399.632,70, abordando a seguinte infração:

**Infração 01 – 008.050.001** – *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 no Estado da Bahia.*

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

#### VOTO

*Arguições preliminares de nulidade da autuação foram levantadas pela contestante.*

*O fato do fisco não ter inserido nas planilhas iniciais o imposto cobrado na operação própria, devido ao estado capixaba, não enseja nulidade da exigência. A questão é meramente quantitativa, de liquidação do valor de ICMS autuado, mas esta circunstância absolutamente proporciona insegurança na estipulação da irregularidade. Esta foi bem identificada, isto é, a falta de retenção de tributo em operações interestaduais submetidas ao regime jurídico da substituição tributária. A questão foi bem entendida e contou com a fluência do direito de defesa.*

#### **Nulidade rejeitada.**

*Também não pode frutificar o argumento de ser a cobrança nula porque os destinatários estavam cadastrados também como industriais, além de varejistas. Pelo menos como preliminar processual. Esta é uma questão de mérito que será apreciada mais adiante. Não restou nublado o exercício da defesa, até porque a impugnação atacou este aspecto com a juntada de elementos probatórios entendidos como pertinentes.*

#### **Nulidade refutada.**

*Destarte, cumpre sublinhar que o Auto de Infração atende formalmente aos requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua concretude, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a*

*existência de enquadramento legal, a previsão normativa da multa proposta e a assinatura da autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo programa denominado SLCT – Sistema de Lançamentos de Créditos Tributários.*

*Defesa ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais no oferecimento da peça processual ou defeitos de representação legal para o signatário da impugnação funcionar no PAF.*

*Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa também a quaisquer princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.*

*Indefere-se, desde já, o pedido de realização de diligência ou perícia fiscais, posto estarem já presentes os elementos fático-probatórios para deslinde da questão, conforme já referenciado no relatório linhas atrás.*

*Inicialmente, vale salientar que à época da lavratura do auto de infração o defendante não estava inscrito no cadastro fazendário baiano como contribuinte substituto tributário situado em outro Estado.*

*Por outro lado, improcede a argumentação fazendária de que a controvérsia terminou porque o autuado, ao abater dos cálculos iniciais o imposto incidente na operação própria, entendeu como devido o montante de R\$ 228.421,46. Não houve reconhecimento algum deste valor. Esta foi apenas uma primeira questão aventada, de caráter quantitativo, arguida como preliminar, apenas para desqualificar de logo e formalmente o crédito tributário. Mas a irresignação do sujeito passivo avançou no mérito.*

*Vê-se claramente no debate que há um segundo ponto importante desenvolvido na peça de defesa: o detalhe dos destinatários envolvidos na autuação estarem cadastrados também como industriais e, nesta condição, terem comprado as mercadorias para utilizá-las como insumos, caso em que não há de se fazer a retenção do imposto na origem.*

*De fato, a irregularidade reside na falta de retenção de ICMS em operações sujeitas à substituição tributária, destinadas a contribuintes localizados na Bahia.*

*A autuação fundamentou-se nas cláusulas primeira e terceira a quinta do Prot. ICMS 26/10, em cuja dicção os vidros estão submetidos à tributação antecipada. Aliás, quanto a isso, não há debates nos autos, pois não se discute no PAF se o produto está ou não na substituição tributária (ST), mas se os destinatários, inscritos no cadastro baiano também como industriais, deveriam recebê-los com a retenção do imposto.*

*Os autuantes invocaram como reforço à autuação o convênio de normas gerais sobre substituição tributária, vale dizer, o de nº 142/2018, em cuja cláusula nona, inciso III, só admite não se fazer a retenção quando o industrial não comercialize o mesmo bem ou mercadoria. Veja-se o dispositivo:*

**Cláusula nona - Salvo disposição em contrário, o regime de substituição tributária não se aplica:**

...  
**III - às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, desde que este estabelecimento não comercialize o mesmo bem ou mercadoria;**

*Os dados cadastrais trazidos às fls. 08 a 11, relativos aos clientes da impugnante, dão clara conta de que são eles comerciantes varejistas de vidros, independentemente de estarem cadastrados como fabricantes de esquadrias de metal ou de vidros mais elaborados. Logo, pelo fato de outrossim comercializarem no varejo vidros, se submetem à retenção do ICMS na fonte fornecedora.*

*Noutras palavras: tal condição impõe ao autuado a obrigação de ter feito a retenção. E, como se sabe, a solidariedade tributária não comporta benefício de ordem, nos termos do art. 124, parágrafo único, do CTN.*

*Apesar das declarações prestadas pelos clientes da autuada, resulta claro que o seu conteúdo não pode contrariar a norma expressa contida em acordo interestadual de normas gerais sobre ST.*

*Referido convênio, com vigência ordinária a partir de janeiro de 2019, deve prevalecer para fins de ser procedida a retenção, haja vista a melhor hermenéutica a ser adotada no caso, por estabelecer regras gerais e ser ulterior ao Prot. ICMS 26/10.*

*Vencido este aspecto, cabe examinar por derradeiro se a cobrança envolveu aplicação desproporcional da multa, haja vista a circunstância do seu percentual implicar em confisco.*

*Na verdade, a proposição das multas indicadas no corpo do auto de infração encontrou respaldo em comando de lei, designadamente no art. 42 e respectivos incisos da Lei nº 7.014/96.*

*Tem este Colegiado a obrigação de basear-se na penalidade prevista em lei. Para as situações retratadas neste PAF, a sanção cabível é aquela consignada no lançamento.*

*Há a conformação do ilícito tributário à previsão normativa mencionada no corpo do auto de infração.*

Quanto à alegação de confisco, falece competência a esta JJF apreciar pedido de dispensa ou redução de pena pecuniária em vista de inconstitucionalidades, segundo vedação disposta no art. 167 do RPAF-BA.

Afasto, pois, o pedido de inaplicação da penalidade.

**Auto de Infração parcialmente procedente, no montante histórico de R\$ 228.421,46.**

A JJF interpôs Recurso de Ofício.

O(a) contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Preliminarmente, sustenta a nulidade do acórdão porque julgou parcialmente procedente a impugnação entendendo que a exceção prevista para destinatários industriais só pode ser usufruída caso seus clientes pratiquem atividade exclusivamente industriais, conforme inciso III da Cláusula Nona do Convênio ICMS 142/2018, norma não encontrada no enquadramento da autuação, de maneira que a 5ª JJF inovou ao utilizar fundamento legal não constante do Auto de Infração o que prejudica o seu direito de defesa, citando o Tema 166 do STJ para defender que havendo erro de fundamentação, o tributo deve ser objeto de novo lançamento administrativo.

Também em sede de preliminar, aponta nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa e violação ao princípio da verdade material porque a fiscalização não trouxe documentos suficientes para comprovar o real tratamento dado às mercadorias pelos adquirentes, trazendo como única prova uma planilha denominada “ICMS ST NÃO RETIDO – VENDA PARA VAREJISTA” na qual se pode constatar que foi considerado que todos os destinatários de suas mercadorias possuem como atividade apenas o comércio varejista.

Explica que o cadastro das destinatárias Metal Solar Eireli; Rafael Luz Bastos; Super Vidros Industria de Vidros Ltda. e HL Comércio de Vidros Ltda. revela que todas desempenham atividade de fabricação/indústria de artigos de vidro e formalizaram que adquiriram insumos para fins de industrialização, conforme declarações que foram apresentadas com a impugnação, de modo que a autuação foi efetivada de forma presumida, embora as únicas provas capazes de corroborar seu acerto estão em poder do Fisco, que são os registros de entrada e EFD dos destinatários ou fiscalização *in loco* indicando que se está lhe exigindo uma prova diabólica, já que os documentos capazes de elidir a autuação são disponíveis apenas para os destinatários e para o Fisco.

Ainda em preliminar defende a ilegitimidade passiva da recorrente remetente, indicando que o Convênio ICMS 142/18 indica em sua Cláusula Décima Oitava que, caso não seja inscrito, o substituto deve efetuar o recolhimento do imposto devido por ocasião da saída da mercadoria, enquanto a Cláusula Décima Quarta prevê no inciso II que o vencimento do imposto será na saída do bem e da mercadoria do estabelecimento remetente, quando se trata de substituto não inscrito, de maneira que caso não existisse a exceção do § 8º, inciso III, do art. 8º da Lei nº 7.014/96 o remetente deveria recolher o imposto por meio de GNRE, o que não ocorreu.

Observa que, como não possui inscrição ativa no Estado da Bahia e não antecipou o imposto não poderia ser considerada substituta tributária e integrar o pólo passivo porque neste caso aplica-se a responsabilidade do alienante estabelecido na Bahia, conforme art. 8º, inciso II e § 5º da Lei nº 7.014/96. Pede a declaração de nulidade da autuação pela sua ilegitimidade passiva.

No mérito, afirma ser inaplicável o regime de substituição tributária às operações autuadas, porque, mesmo se considerada substituta, como atacadista, a legislação do ICMS prevê exceção ao regime, explicando que o § único do art. 9º da Lei nº 7.014/96 trata da ST para operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno, estabelecendo ainda no art. 10º que a adoção do regime depende de acordo, que veio a ser celebrado no Protocolo 26/10, porém, ambas as normas contém exceções à regra.

Aponta que, dependendo da destinação das mercadorias, a substituição tributária é inaplicável, de acordo com o § 8º, inciso III, do art. 8º da Lei nº 7.014/96 e Cláusula Segunda, inciso II do Protocolo ICMS 26/10 e que fornece insumos sem retenção e recolhimento de ICMS-ST para destinatário que possuem como atividade principal/secundária a fabricação de artigos de vidro,

quando assim solicita o adquirente através de declaração, seguindo estritamente o procedimento previsto na legislação, como comprovam as declarações contida nos autos, detalhando os produtos adquiridos para utilizar como insumo por NCM, constando ainda nas informações complementares *“Sem destaque do ICMS ST para indústria conf. Art. 8º parágrafo 8º inciso III da Lei Estadual 7.014/96”*.

Destaca que todas as NFs autuadas se referem a venda de vidros cujas NCMs correspondem às aquelas declaradas, trazendo o exemplo da Nota Fiscal nº 15298, abaixo reproduzido:

<b>IDENTIFICAÇÃO DO EMISSOR</b>	<b>DANFE</b> DOCUMENTO AUXILIAR DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA	
<b>REAL VIDROS COMERCIO DE VIDROS LTDA - REAL VIDROS COMERCIO DE VIDROS LTDA - ES</b> <b>RODOWIA BR 101, KM 442, 1 - ZONA RURAL</b> <b>29000-000 MIMOSO DO SUL - ES</b> <b>FONE: (28) 3546-3232</b>	0 - ENTRADA 1 - SAÍDA	 <b>CHAVE DE ACESSO</b> 3221 0703 6486 6700 0436 5500 1000 0152 9810 0575 3034
Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e <a href="http://www.nfe.fazenda.gov.br/nortal">www.nfe.fazenda.gov.br/nortal</a>		

Afirma que em situação idêntica a 6ª JJF reconheceu a inaplicabilidade da cobrança de ICMS-ST, conforme Acórdão JJF Nº 0365-06/20NF-VD, não havendo o que ser cobrado, devendo ser cancelado o Auto de Infracção nº 2696160014/22-4.

Reclama da aplicação de multa de 60% do imposto com descrição genérica e desconexa da realidade, com nítida feição arrecadatória, já que agiu de boa-fé.

Pede a realização de perícia para verificar as notas fiscais de entrada nos destinatários assim como as respectivas notas de saída; apresentar demonstrativo das notas de saída para averiguar os produtos comercializados pelos adquirentes; o refazimento do lançamento para excluir os valores de impostos e multas das mercadorias posteriormente industrializadas; a verificação, *in loco*, se as aquisições são de fato para processo de industrialização. Indica assistente técnico.

Conclui requerendo o acolhimento das preliminares ou o provimento do recurso para cancelar o lançamento ou a conversão do julgamento em diligência, bem como cancelar a multa aplicada.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 06/10/2023.

VOTO

Em relação ao Recurso de Ofício, observo que a desoneração em primeira instância decorreu do reconhecimento pelos próprios autuantes de que a recorrente possui direito ao abatimento ao imposto recolhido em operações próprias, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, aquiescendo inclusive com o valor indicado pela própria autuada. Consequentemente, não há o que reformar neste ponto.

## Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, inicialmente, aprecio a preliminar de nulidade do lançamento, considerando que o seu acatamento tornaria desnecessário o exame do questionamento quanto à Decisão recorrida.

A recorrente se insurge contra o lançamento porque teria indicado como prova apenas uma planilha, sem outros documentos que entende imprescindíveis para a autuação. Entendo, todavia, que a preliminar não merece prosperar. O RPAF/BA prevê a nulidade do lançamento que não contém elementos suficientes para determinação com segurança da infração e do infrator, todavia, não é este o caso.

A impugnação e recursos apresentados permitem compreender que a recorrente não enfrentou dificuldades em entender a acusação fiscal, formulando a defesa competente do seu direito. Logo, não há que se falar em nulidade. Além disso, entendo que a matéria se confunde com o mérito, no que diz respeito ao exame das provas produzidas pela recorrente e as que possui ou não capacidade de produzir.

Em relação à preliminar de ilegitimidade também penso que não merece prosperar. O § 5º, do art.

8º da Lei nº 7.014/96 estabelece a responsabilidade solidária do contribuinte substituto e do substituído no regime de substituição tributária e não a sua exclusão, como parece sustentar o recurso.

O Recurso Voluntário ainda suscita preliminar de nulidade do acórdão por se fundamentar no inciso III da Cláusula Nona do Convênio ICMS 142/2018, que não estaria indicada no enquadramento da autuação.

De fato, o referido Convênio, que trata de regras gerais sobre a substituição tributária não foi relacionado no Auto de Infração. Por outro lado, a Cláusula quinta do Protocolo ICMS 26/10, mencionada no Auto de Infração, na redação que vigorou até 01/10/22, remetia expressamente ao Convênio ICMS 81/93, revogado pelo Convênio ICMS 52/2017, por sua vez, revogado pelo Convênio ICMS 142/18, que consta da redação atual da referida cláusula.

Portanto, em que pese a recorrente esteja correta em apontar que o Convênio ICMS nº 142/18 não consta da autuação, parece ser possível aplicar o entendimento contido no art. 19 do RPAF/BA ao caso, segundo o qual *“A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”*.

Ademais, entendo que existe a possibilidade de decidir o mérito em favor da recorrente, motivo pelo qual perde sentido a pretensão de pronunciar nulidade ou determinar repetição do ato, conforme parágrafo único do art. 155 do RPAF/BA.

Neste sentido, adentrando ao mérito, adianto que a recorrente está com a razão, a meu ver.

O Protocolo ICMS 26/10 excepciona do regime de substituição tributária as operações da cadeia industrial das mercadorias envolvidas, fixando o destinatário como substituto tributário, conforme cláusula abaixo transcrita:

#### **Protocolo ICMS 26/10**

*Cláusula segunda O disposto neste protocolo não se aplica:*

...  
*II - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;*

...  
*§ 1º Na hipótese desta cláusula, a sujeição passiva por substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário, devendo tal circunstância ser indicada no campo “Informações Complementares” do respectivo documento fiscal.*

Entretanto, não enxergo restrição às operações da recorrente no Convênio ICMS 142/18. A cláusula mencionada no acórdão recorrido reproduz disposição semelhante ao Protocolo acima mencionado, como se observa:

#### **Convênio ICMS 142/18**

*Cláusula nona Salvo disposição em contrário, o regime de substituição tributária não se aplica:*

...  
*III - às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, desde que este estabelecimento não comercialize o mesmo bem ou mercadoria;*

[...]  
*§ 3º Na hipótese desta cláusula, exceto em relação ao inciso V desta cláusula, a sujeição passiva por substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário, salvo disposição em contrário na legislação da unidade federada de destino.*

Extrai-se da sua redação que a exclusão contida na parte final do inciso III se refere à revenda **do mesmo bem ou mercadoria**, ou seja, a simples comercialização sem qualquer industrialização que, na forma do Decreto nº 7.212//2020 (RPI), pode ser “[...] qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o

aperfeiçoe para consumo [...].”

Em outras palavras, a interpretação que me parece mais adequada do dispositivo é a de que a substituição tributária se aplica quando o adquirente comercializa o mesmo bem ou mercadoria *no estado em que o recebe*, sem qualquer espécie de alteração/modificação que configure industrialização, salvo contrário somente poderia ser afastado o regime quando o destinatário não possuísse qualquer atividade econômica de comercialização da mercadoria em seu objeto, o que não é correto se considerarmos que o adquirente pode comercializar mercadoria de mesma categoria, porém, com outra natureza, funcionamento, acabamento, apresentação, finalidade ou aperfeiçoamento.

Sendo assim, tem razão a recorrente em afirmar que a autuação deveria trazer outros documentos para comprovar qualquer possibilidade de desvirtuamento da norma, notadamente quando se verifica que a recorrente apresentou declarações dos seus adquirentes, assinadas com certificado digital ou com firma reconhecida, atestando que tais aquisições foram para industrialização e, principalmente, porque não há qualquer norma prevendo que a atividade industrial deve ser aquela inscrita como principal na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou da própria SEFAZ/BA ou mesmo a única exercida pelo adquirente.

Aliás, entendo que sequer é possível se valer dessa informação como parâmetro. A empresa METAL SOLAR EIRELI, por exemplo, possui como atividade principal “25.39-0-02 Serviços de tratamento e revestimento em metais”, sem possuir outro CNAE referente à fabricação ou indústria (fl. 38). Mas quando se observa a descrição do código junto à Comissão Nacional de Classificação do IBGE (<https://concla.ibge.gov.br/>), se percebe que as atividades cadastradas com este código integram a seção de “indústrias de transformação”, conforme imagem abaixo:



Consequentemente, não é possível entender, apenas pelo CNAE da atividade principal, que não se trata de aquisição para fins de industrialização, considerando que o material adquirido pode servir de insumo na atividade de “tratamento de metais” como a confecção de esquadrias de metal com aplicação de vidros, por exemplo. Logo, cabia à fiscalização o ônus de demonstrar que houve saídas posteriores dos mesmos produtos adquiridos da recorrente, contudo, não há nada nos autos neste sentido.

Ademais, além das notas fiscais constantes nos autos constarem nas informações complementares que se trata de produto destinado à industrialização, foram consultadas notas fiscais emitidas pelos adquirentes em sessão de julgamento, por meio do sistema da SEFAZ/BA, observando-se que foram emitidas ou com CFOPs de industrialização (CFOP 5101), quando não sujeitas à substituição ou com CFOP que indica a responsabilidade tributária do próprio sujeito passivo, como substituto tributário (CFOP 5403), confirmando a tese recursal.

Assim, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto para julgar o Auto de Infração INSUBSTANTE.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269616.0014/22-4**, lavrado contra **REAL VIDROS COMÉRCIO DE VIDROS LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de novembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS