

A.I. Nº - 299333.0013/22-8  
AUTUADO - KEP INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA.  
AUTUANTE - ALAN ROBERTO DIAS  
ORIGEM - DAT SUL / INFAP SUDOESTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 27/02/2023

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0029-02/23-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. Infração reconhecida. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES INTERNAS.** Contribuinte fabricante de artefatos de material plástico para uso pessoal e doméstico, promoveu vendas internas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. As vendas internas de produtos sujeitos à substituição tributária destinados ao uso, consumo ou ativo do estabelecimento ou para consumidor final, não é devido o ICMS por substituição tributária, quando destinados ao uso, consumo ou ativo do estabelecimento ou para consumidor final. § 8º e *caput* do art. 8º da Lei nº 7.014/96. A autuada alegou ter efetuado vendas a consumidor final e outras pessoas jurídicas cujas aquisições se destinaram ao uso dos estabelecimentos adquirentes. Comprovadas parcialmente as alegações da defesa. Refeitos, de ofício, os cálculos. Infração parcialmente subsistente. **3. MULTA. FALTA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS NA EFD. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS.** O contribuinte expressamente reconhece o cometimento da infração. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 22/06/2022, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 96.425,54, acrescido de multa, pela constatação das infrações a seguir descritas.

**INFRAÇÃO 01 – 003.002.004.** Recolheu a menor o ICMS em decorrência de erro na apuração do imposto, para fatos ocorridos em julho e agosto de 2017. ICMS exigido no valor de R\$ 2.418,25, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

O autuante complementa informando que ocorreu “*Divergência entre o valor destacado na NF-e e aqueles lançados na EFD.*”

Enquadramento legal: Artigos 24 e 26 da Lei nº 7.014/96, c/com art. 305 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 02 – 007.002.003.** 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, para os fatos geradores ocorridos em julho a dezembro de 2017. ICMS exigido no valor de R\$ 93.637,94, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.

O autuante complementa informando que o “*Contribuinte vende mercadorias enquadradas na substituição tributária, sem incidência do ICMS por Subst. Trib. conf. Art. 355 Inc. VII do RICMS Dec. 6.284/97. Entretanto com o novo Decreto 13.780/2012, que instituiu o novo regulamento, esta*

*venda passa a ser disciplinada pela Lei 7.014/96 onde o artigo relativo a consumidor final foi retirado”.*

Enquadramento legal: Artigos 24 e 26 da Lei nº 7.014/96, c/com art. 305 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 03 – 016.001.001.** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma das notas fiscais, para fatos ocorridos em julho a novembro de 2017, no valor de R\$ 369,35, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 65 a 73, onde inicialmente fez um breve relato dos fatos, transcreveu as infrações, demonstrou a tempestividade da defesa e em seguida ao abordar as razões de defesa, disse discordar do lançamento relativo à infração 02, conforme fundamentos que promete expor.

Lembra que a infração 02 lhe imputou a conduta infracional de deixar de proceder à “*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*”, razão pela qual entende que deveria a Fiscalização ter por objeto operações de vendas realizadas a contribuintes de ICMS, que ostentassem essa condição nas operações relacionadas, de modo que o lançamento recaísse sobre os valores de ICMS que seriam devidos nas operações internas subsequentes, mas que não foram retidos e recolhidos antecipadamente pela autuada, contudo, aponta que o descritivo da infração 02 demonstra que não é esse o objeto da cobrança.

Transcreve os fundamentos da autuação nos termos do autuante e conclui que as operações objeto de lançamento foram vendas a consumidores finais, e não a contribuintes de ICMS, sendo que o autuante motivou o lançamento pelo suposto fato que, com a revogação do RICMS/97, seria exigível a retenção e o recolhimento de ICMS-ST nas vendas a consumidores finais, pois a excludente de tal obrigação, que era prevista no art. 355, inc. VII do RICMS/97, não encontraria correspondência no RICMS/2012 e teria sido “retirado” da Lei nº 7.014/1996.

Sinaliza haver graves equívocos em tal conclusão.

Explica que a normatização da substituição tributária de ICMS no estado da Bahia sempre se baseou no art. 8º da Lei nº 7.014/1996, a qual precede aos Regulamentos de ICMS de 1997 e 2012. Lembra que os regulamentos somente se destinaram à fiel execução da lei estadual, sendo incabível cogitar a mudança da disciplina da substituição tributária de ICMS pela mera revogação do RICMS/97.

Acrescenta que a exigência ou a inexigibilidade do recolhimento antecipado por substitutos tributários é determinada pelo art. 8º, da Lei nº 7.014/1996, portanto, e isso permanece inalterado.

Conclui que somente poderá ser exigido do contribuinte que faça a retenção e o recolhimento antecipado de ICMS, como substituto tributário, quando houver operações subsequentes a serem antecipadas, primeira e mais basilar condição para a cobrança pretendida.

Aponta como um segundo equívoco do autuante, o fato de que as operações de venda a consumidores finais não ensejam a cobrança de ICMS-ST nunca se deveu à previsão do art. 355, inc. VII, do RICMS/97, que expressamente previa a venda a consumidor final como “*hipótese em que não deve ser feita a antecipação do imposto nas operações internas*”.

Justifica que, se não há cobrança de ICMS-ST nas vendas a consumidores finais de mercadorias incluídas em tal regime de tributação, é porque não haverá operação subsequente a ser antecipada, pois a cadeia se encerra na venda ao consumidor final da mercadoria. Assim, não há fato gerador de ICMS a ser tributado antecipadamente, pois nenhuma operação se seguirá à aquisição do produto por seu destinatário final.

Explica que o art. 355, inc. VII do RICMS/97 não inovava em relação à Lei nº 7.014/96, e nem poderia, sob pena de incorrer em flagrante ilegalidade por extrapolação da esfera do poder

regulamentar. Pelo contrário, os incisos do art. 355 que não representavam mera transcrição dos incisos I a IV do art. 8º, § 8º da Lei nº 7.014/96 (quais sejam, os incisos V a VIII), eram mera explicação do óbvio. Exatamente por esse motivo não foram replicadas no RICMS/2012.

Destaca que as “exclusões” da cobrança de ICMS-ST referiam-se a operações que destinassem mercadorias a contribuinte que a utilizasse para uso, consumo ou ativo imobilizado (inc. V - inexistente operação subsequente a ser tributada antecipadamente); a contribuinte cuja operação subsequente amparada por isenção ou não incidência (inc. VI – inexistente operação subsequente tributável); a consumidor final (inc. VII – também inexistente operação subsequente a ser tributada antecipadamente) e especificidade relativa a regime especial de tributação (inc. VIII – empresas beneficiadas pelo PROAUTO). Todas são situações nas quais não há operação subsequente tributável a ser antecipada.

Complementa que o art. 8º, § 8º da Lei nº 7.014/96, em seus incisos I a IV, enumera situações que efetivamente poderiam, em tese, gerar a cobrança de ICMS-ST (por existência de operações subsequentes tributáveis), mas que, por opção legislativa, foram retiradas do âmbito de incidência da cobrança antecipada.

Assegura não ser esse o caso de operações destinadas a consumidores finais, nas quais o ICMS-ST não incide pela inexistência de “*operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes*” a serem tributadas antecipadamente, conforme disposto no caput do art. 8º da Lei nº 7.014/96.

Conclui que por tais fundamentos, é absolutamente improcedente a cobrança pretendida.

Afirma que todas as cobranças, são relativas a vendas de produção do estabelecimento a consumidores finais, CFOP 5.101, não contribuintes de ICMS na operação com ou sem inscrição estadual no CAD-ICMS, incluindo pessoas físicas e pessoas jurídicas com objeto social de prestação de serviços, com destaque de ICMS normal sobre a totalidade da operação e anotação de não incidência de ICMS Substituição Tributária “*conf. Art. 355, inc. VII do RICMS - Dec. 6.284/97.*”.

Para comprovação de seus argumentos, diz anexar à defesa consultas a cinco notas fiscais constantes na planilha da infração 02, todas contendo as informações acima mencionadas e traz como exemplo a consulta da primeira nota fiscal listada pelo autuante, cujas informações se repetem em todas as outras.

Destaca que por equívoco, foi mencionado nos documentos fiscais que a não incidência de ICMS se deveria à disposição do inc. VII, art. 355 do RICMS/97, já revogado, como mencionado pelo autuante, contudo, entende que tal fato é mera irregularidade formal, incapaz de alterar o acerto quanto à não incidência de ICMS-ST nas operações, incapaz de tornar o documento fiscal imprestável à sua finalidade, na forma do art. 44, item “d” e parágrafo único da Lei nº 7.014/96, não podendo, assim, servir de justificativa para o lançamento.

Conclui ser improcedente a infração 02 em sua integralidade, pois as operações de venda de produção própria a consumidores finais, que constituem a integralidade das operações objeto de cobrança, não ensejam a cobrança de ICMS-ST.

Requer que seja acolhida a presente defesa para julgar-se pela improcedência da infração 02, bem como para homologar os pagamentos relativos às infrações 01 e 03.

Requer, também, o funcionamento no presente processo administrativo da Procuradoria Fiscal como *custos legis*, fiscalizando o perfeito cumprimento da legislação tributária, para enriquecer esta lide, o que certamente poderá fazer com suas sempre judiciosas manifestações.

O autuante ao prestar a informação fiscal às fls. 163 a 168, afirmou que nas planilhas, fl. 12, referente ao Anexo 02, tem como título VENDA A CONSUMIDOR FINAL, fato que diz ter conduzido o contribuinte a entender estar vendendo a consumidor final.

Registra que o contribuinte iniciou a sua defesa referindo-se ao fato do texto padrão da infração se reportar a operações internas subsequentes para contribuintes localizados neste estado, portanto, salienta que o conceito de contribuinte não está relacionado apenas a uma questão de



inscrição no cadastro, podendo ter a sua caracterização associada a habitualidade ou volume da operação, como consta na legislação, art. 5º, § 1º da Lei nº 7.014/96, que reproduz.

Esclarece que da relação das vendas efetuadas foi objeto de seleção para constar apenas aquelas que considerou vendas a contribuintes do ICMS, que em quase sua totalidade está acompanhada do CNPJ da empresa, tendo apenas algumas, cuja Escrituração Fiscal Digital do contribuinte não trouxe esta inscrição.

Lembra que o contribuinte é fabricante de tubos e canecões em PVC, produtos que estavam enquadrados na substituição tributária a época da fiscalização, como mostra o Anexo 1 do RICMS vigente em 2017, transcrevendo o art. 289 do RICMS/2012 e o item 8.6 do seu Anexo 1.

Pondera que embora não seja uma prática vedada, não é muito usual que as vendas de uma indústria tenham a sua maior parte para “consumidor final”, fato este que tende a ter uma redução de preço e maior competitividade perante os concorrentes, por resultar em não agregação no preço final do acréscimo relativo à substituição tributária, que seria o caso para os produtos em questão.

Afirma que da análise dos arquivos da EFD do contribuinte, observou que os valores relativos as operações de saídas de 2017, cerca 56,2% são para “consumidores finais”, e, portanto, sem a substituição tributária.

Explana que a Lei nº 7.014/96, trata a questão da substituição tributária, no art. 8º, incisos I e II, que reproduz e conclui que quando a legislação trata de saídas a “outro”, se refere a outro contribuinte de fato ou de direito, e existem outras formas de caracterização de contribuinte.

Pontua que o RICMS vigente a época da infração, trazia explicitamente os casos em que não se aplicaria a substituição tributária, neste caso, explícita o consumidor final, art.355 inc. VII do RICMS - Decreto nº 6.284/97, vigente até 31/03/2012, copiado.

Reproduz o art. 42, inc. II da Lei nº 7.014/96 e afirma que a legislação também deixa clara a multa aplicada para esta infração.

Explica que a substituição tributária atribui ao contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pelo seu cliente, que será recolhido e posteriormente repassado ao Fisco, procedimento muito utilizado na cobrança do ICMS, que se presta a facilitar a fiscalização dos tributos que tenha muitas fases, ou seja, de difícil cobrança na ponta do consumo. Nestes casos, o tributo passa a ser recolhido de uma só vez, como se o tributo fosse monofásico.

Lembra que na vigência do atual regulamento do ICMS, o legislador retirou o artigo art. 355 do RICMS anterior, remetendo apenas a Lei nº 7.014/96 a disciplina da matéria. Assim, quando o fez e manteve nos anexos da substituição tributária, itens de difícil cobrança, como está descrito no escopo da substituição tributária, *“pode ter enviado um sinal claro de que itens deveriam ser cobrados independentemente de explicitar no RICMS, como fazia anteriormente sem agredir o entendimento da Lei nº 7014/96”*.

Traz como exemplo uma comparação entre tubos e canecões e as cervejas, também sujeitos ao regime de substituição tributária, neste mesmo período.

Reproduz trecho da defesa que afirma: *“De fato, se não há cobrança de ICMS-ST nas vendas a consumidores finais de mercadorias incluídas em tal regime de tributação, é porque não haverá operação subsequente a ser antecipada”*, e a contesta dizendo que *“tal afirmação não é de toda verdadeira”*.

Destaca que as distribuidoras de cervejas e refrigerantes da época nunca deixaram de vender a qualquer *“pequena bodega de esquina”* por ser ou não inscrita, e evidentemente que o estado não teria recurso humano para fazer uma fiscalização eficaz, visto já ter se utilizado do instituto da substituição para suprir esta demanda por ser exatamente este o objetivo do regime, visto que este produto tem centenas de pontos de compra.

Conclui que tal similaridade acontece com tubos e canecões, pois são centenas as casas e apartamentos que diariamente efetuam pequenos reparos e reformas nos mais diversos cantos do

estado. Assim, diz que lhe parece óbvio que o estado, ao colocar os tubos e canecões na substituição tributária, buscou exatamente evitar esta perda de receita, que o contribuinte, por outro lado, se utiliza para efetuar cerca de 56% de suas vendas sem a devida substituição tributária.

Participou da sessão de julgamento a Dra. Luana Helena Rocha Estrela - OAB/BA 63.644, que sobre o relatório registrou não ter a empresa recebido a informação fiscal bem como a inidoneidade dos documentos fiscais aventado pelo autuante.

Este relator se posicionou no sentido que o fato não prejudicaria a defesa, posição acompanhada pelo Presidente da 2ª JF e o julgador Eduardo Dutra Freitas, consoante o que prevê o art. 127, § 8º do RPAF/99.

Reafirmou que contesta apenas a infração 02.

Relatou que a autuada efetua grande volume de vendas efetivamente a consumidores finais que em alguns casos apesar de serem pessoas jurídicas, são prestadores de serviços cujas operações se destinam a utilizar as mercadorias como uso e consumo, sem haver em nenhum caso operações mercantis subsequentes.

Reafirmou não haver obrigação de recolher o ICMS-ST nas vendas por conta da revogação do antigo RICMS/97 e sim, por forma da Lei nº 7.014/96.

Repisa ser improcedente a infração 02 e pugna pela homologação dos valores já recolhidos.

É o relatório.

## **VOTO**

O Auto de Infração em análise imputou ao sujeito passivo a acusação de três infrações, tendo tempestivamente impugnado apenas a infração 02.

Relativamente às infrações 01 e 03, o contribuinte as reconheceu como procedentes e providenciou a quitação dos valores nelas exigidos conforme cópia do DAE, fl. 92 e comprovante de recolhimento, fl. 93.

Dessa forma as considero desde já subsistentes, recomendando ao setor competente da SEFAZ que providencie a homologação destes valores.

O sujeito passivo é contribuinte do ICMS, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal e atua na atividade econômica principal de CNAE-Fiscal 2229-3/01 - Fabricação de artefatos de material plástico para uso pessoal e doméstico, estabelecido no município baiano de Vitória da Conquista.

O início da ação fiscal foi notificado ao contribuinte através de mensagem postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e em 24/05/2022, fl. 05.

Os demonstrativos analíticos e sintéticos, apensados aos autos, fls. 11 a 37 na forma impressa e gravados em arquivo eletrônico no CD, fl. 38, foram elaborados pelo autuante de forma objetiva e clara, contendo todos os dados necessários ao perfeito entendimento das infrações, entregues ao contribuinte quando da cientificação da lavratura no Auto de Infração conforme termo, fl. 41, ocorrida em 12/07/2022.

Constato que o lançamento foi realizado por autoridade fiscal competente para constituir o crédito tributário, que aplicando o roteiro de auditoria previsto, desenvolveu o procedimento administrativo, tendo ao cabo verificado a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade prevista na Lei nº 7.014/96.

Portanto, o lançamento atendeu as determinações do art. 142 do CTN, assim da Lei nº 3.956/81 – COTEB e do RPAF/99, tendo inclusive sido observado o devido processo legal e respeitado o direito de ampla defesa e contraditório do contribuinte, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.

No mérito, a infração contestada exige o ICMS-ST devido à falta de retenção e recolhimento por parte da autuada, quando das vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária a destinatários estabelecidos na Bahia.

A defesa alegou que as operações, objeto de lançamento, correspondem a vendas a consumidores finais, e não a contribuintes de ICMS, frisou que o Fiscal motivou o lançamento entendendo que após a revogação do RICMS/97 passou a ser exigível a retenção e o recolhimento de ICMS-ST nas vendas a consumidores finais, uma vez que a previsão contida no art. 355, inc. VII, não encontraria correspondência no RICMS/2012 e teria sido excluído da Lei nº 7.014/1996.

Apontou que tal entendimento é equivocado, porque a normatização da substituição tributária de ICMS na Bahia se faz pelo art. 8º da Lei nº 7.014/1996, hierarquicamente uma norma superior aos regulamentos do ICMS, não sendo, portanto, correto cogitar a mudança da disciplina do regime da substituição tributária de ICMS pela revogação do RICMS/97.

Acrescentou ainda que as notas fiscais listadas no demonstrativo da infração são vendas de produção do estabelecimento a consumidores finais, CFOP 5.101, não contribuintes de ICMS, com ou sem inscrição estadual no CAD-ICMS, incluindo pessoas físicas e jurídicas com objeto social de prestação de serviços, com destaque de ICMS normal sobre a totalidade da operação e anotação de não incidência de ICMS substituição tributária.

O autuante, em sede de informação fiscal, rebateu os argumentos e manteve a exação integralmente, argumentando que a relação das vendas efetuadas foi objeto de seleção para restar apenas aquelas que considerou o adquirente contribuinte do ICMS, que *“em quase sua totalidade vem acompanhada do CNPJ da empresa”*.

Ressaltou que a autuada é fabricante de tubos e conexões em PVC, produtos que estavam enquadrados na substituição tributária a época da fiscalização e, embora não seja uma prática vedada, *“não é muito usual que as vendas de uma indústria tenham a sua maior parte para ‘consumidor final’, fato este que tende a ter uma redução de preço e maior competitividade perante os concorrentes, por resultar em não agregação no preço final do acréscimo relativo a ST, que seria o caso para os produtos em questão”*.

Constato que efetivamente os produtos comercializados pela autuada, constantes no demonstrativo analítico, fls. 12 a 34, se enquadram como mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, incluída no Anexo 1 ao RICMS/2012 vigente no período de 01/02/2017 a 31/12/2017, no item 8.6 com a seguinte descrição: *“Tubos, e seus acessórios (por exemplo, juntas, cotovelos, flanges, uniões), de plásticos, para uso na construção.”*.

Não se discute o fato da autuada, sendo fabricante de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, quando promover as vendas destes produtos, é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS-ST, na condição de sujeito passivo 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, nas vendas dessas mercadorias a contribuintes do ICMS, pois assim estabelece o art. 8º da Lei nº 7.014/96.

Portanto, a regra geral nas vendas de produtos sujeitos à substituição tributária é que o vendedor proceda a retenção e posterior recolhimento do ICMS-ST.

Contudo, nada impede que o industrial ou atacadista, realize vendas a contribuintes ou não contribuintes do imposto que não irão promover a revenda de tais produtos. Nestes casos, caberá ao contribuinte deixar inequívoco e garantido, tanto em seus documentos fiscais e na escrituração fiscal que o destinatário não irá comercializar a mercadoria adquirida, razão pela qual, estará dispensado de sua condição legal de substituto tributário, visto que o comprador irá utilizar a mercadoria adquirida unicamente como consumidor final ou em processo de industrialização com posterior saída tributada pelo ICMS ou na aplicação da mercadoria em prestação de serviço não sujeita ao ICMS.



Não é demais lembrar que a substituição tributária do ICMS consiste em atribuir a terceiro a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto devido em operação ou prestação subsequentes com a mesma mercadoria até a operação com consumidor final e, portanto, não há que se falar em substituição tributária do ICMS na hipótese de venda de mercadoria diretamente por estabelecimento responsável pela retenção antecipada do imposto para consumidor final, uma vez que não haverá ocorrência de operação subsequente, ou seja, nas vendas diretas a consumidor final não há aplicação da substituição tributária. Observando que nessas operações deverão ser utilizados o CFOP 5.101 - venda de produção do estabelecimento nas operações internas.

Assim sendo, na condição de substituto tributário, nas suas vendas decorrentes de previsão legal que recai sobre cada uma de suas vendas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, o afastamento dessa condição exige do contribuinte alienante, quando comercializa mercadorias sujeitas à retenção do ICMS por substituição, que sua condição de substituto tributário não se aplica àquelas vendas, que inequivocamente não serão objeto de revenda.

Esse é o entendimento da Administração Tributária baiana, expressada no Parecer da DITRI nº 21457/2012, cuja ementa segue reproduzida:

*“ICMS. CONSULTA. VENDAS INTERNAS DE PRODUTOS SUJEITOS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DESTINADOS AO USO, CONSUMO OU ATIVO DO ESTABELECIMENTO OU PARA CONSUMIDOR FINAL. Não é devido o ICMS por substituição, relativo à venda de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, quando destinados ao uso, consumo ou ativo do estabelecimento ou para consumidor final. § 8º e ‘caput’ do art. 8º da Lei 7.014/96.”*

Para melhor esclarecer o quanto definido pela Diretoria de Tributação, segue copiado, trecho do citado parecer:

*“A Lei 7.014/96, enumera no § 8º do art. 8º, de forma taxativa, as hipóteses em que não haverá a retenção ou antecipação do imposto. Por isso desnecessária contemplá-las, novamente, no novo Regulamento.*

*A substituição tributária diz respeito a um tipo de regime tributário que se caracteriza pelo fato de a legislação atribuir a uma terceira pessoa, vinculada ao fato gerador do ICMS, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto que seria devido pelo contribuinte que realizou aquele fato. Ou seja, atribui-se a um contribuinte (substituto) a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido nas sucessivas comercializações efetuadas por outros contribuintes (substituídos) (art. 8º da Lei 7.014/96).*

*Portanto, na venda interna de mercadoria sujeita à substituição tributária destinada a estabelecimento de contribuinte para ao uso, consumo ou ativo ou para consumidor final, não é devida a retenção do imposto por substituição, haja vista, não haver sucessivas operações posteriores. Cabe ao alienante, neste Estado, o lançamento e recolhimento apenas do ICMS da operação própria”.*

No caso em análise, registro que foram arroladas as vendas de mercadorias a pessoas físicas, sem inscrição no CNPJ, outras com CNPJ e inscritas no Cadastro Estadual e outras apenas com inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas.

Ressalto que o critério adotado pelo autuante se mostra, na gênese, equivocado, mesmo ao incluir no levantamento as operações destinadas a contribuintes inscritos no cadastro estadual do ICMS, na medida em que o adquirente, mesmo inscrito como contribuinte do ICMS, as compras realizadas poderiam se destinam a consumo ou uso do estabelecimento, ou ainda, serem destinadas a industrialização, fato que fortalece os argumentos da defesa.

É incontroverso que o Processo Administrativo Fiscal busca sempre a verdade material relativa aos fatos tributários, atributo que inspira a valoração das provas trazidas nos autos.

Assim, de acordo com este princípio, o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos. Se identificados por parte da autoridade julgadora, no exercício de suas funções, fatos e circunstâncias que comprovem situação que ensejará alteração de lançamento anterior, a autoridade fiscal tem o dever e o poder vinculado e obrigatório de proceder a modificação necessária.

Esse é o entendimento da jurisprudência, conforme precedente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Nesse sentido, trago à lume o Acórdão nº 3801-001.859 de 25/04/2013, julgado pela 1ª Turma Especial do CARF, Processo nº 13876.000361/2007-83, no qual o Relator Sidney Eduardo Stahl, assim expos acerca da obrigatoriedade de aplicar sempre o princípio da verdade material no Processo Administrativo Fiscal, não podendo a autoridade julgadora se omitir sobre fato concreto e provado que tomou ciência por meio da análise dos autos processuais:

*“Por outro lado, pelo princípio da verdade material essa Turma não poderia alegar desconsiderar a existência do documento ao qual teve acesso. O que se busca no processo administrativo é a verdade material. Serão considerados todas as provas e fatos novos mesmo que não tenham sido alegados ou declarados, desde que sejam provas lícitas. Interessa à Administração que seja apurada a verdade real dos fatos ocorridos (verdade material), e não apenas a verdade que é, a princípio, trazida aos autos pelas partes (verdade formal). São esses 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 submetido”.*

Assim, imbuído em chegar o mais próximo da verdade material, examinei minuciosamente as operações arroladas no demonstrativo analítico, observando, por ser de crucial importância para o deslinde da lide, a identificação da atividade de cada contribuinte inscrito no CNPJ e/ou no Cadastro Estadual de Contribuintes da Bahia, deixando de analisar os destinatários pessoas físicas, tendo em vista que sobre estes não há dúvidas que se trata de vendas a consumidor final.

Das análises, obtive os seguintes resultados:

**1) Destinatários não inscritos no Cadastro Estadual.**

Item	CNPJ	UF	Atividade Econômica	Inscrição Estadual
01	12.832.330/0001-22	BA	3329501 - Serviços de montagem de móveis de qualquer material	Não inscrito
02	22.607.927/0001-27	BA	4110700 - Incorporação de empreendimentos imobiliários	Não inscrito
03	21.851.424/0001-30	BA	4110700 - Incorporação de empreendimentos imobiliários	Não inscrito
04	27.760.914/0001-07	BA	4110700 - Incorporação de empreendimentos imobiliários	Não inscrito
05	27.288.934/0001-27	BA	4110700 - Incorporação de empreendimentos imobiliários	Não inscrito
06	21.268.572/0001-26	BA	4110700 - Incorporação de empreendimentos imobiliários	Não inscrito
07	23.028.009/0001-06	BA	4110700 - Incorporação de empreendimentos imobiliários	Não inscrito
08	25.180.742/0001-77	BA	4110700 - Incorporação de empreendimentos imobiliários	Não inscrito
09	12.661.876/0001-68	BA	4120400 - Construção de edifícios	Não inscrito
10	17.839.392/0001-80	BA	4120400 - Construção de edifícios	Não inscrito
11	13.683.380/0001-58	BA	4120400 - Construção de edifícios	Não inscrito
12	24.813.555/0001-10	BA	4120400 - Construção de edifícios	Não inscrito
13	15.207.351/0001-45	BA	4120400 - Construção de edifícios	Não inscrito
14	25.054.860/0001-39	BA	4120400 - Construção de edifícios	Não inscrito
15	21.600.889/0001-18	BA	4120400 - Construção de edifícios	Não inscrito
16	12.718.322/0001-50	BA	4120400 - Construção de edifícios	Não inscrito
17	13.290.973/0001-54	BA	4299599 - Outras obras de engenharia civil não especificadas anteriormente	Não inscrito
18	11.260.842/0001-07	BA	4299599 - Outras obras de engenharia civil não especificadas anteriormente	Não inscrito
19	21.933.770/0001-67	BA	4313400 - Obras de terraplenagem	Não inscrito
20	02.757.893/0001-40	BA	4330499 - Outras obras de acabamento da construção	Não inscrito
21	01.841.911/0001-04	BA	4399199 - Serviços especializados para construção não especificados.	Não inscrito
22	27.723.963/0001-70	BA	6810201 - Compra e venda de imóveis próprios	Não inscrito
23	12.416.932/0001-07	BA	6810201 - Compra e venda de imóveis próprios	Não inscrito
24	26.626.314/0001-98	BA	6810201 - Compra e venda de imóveis próprios (Dispensada *)	Não inscrito



25	23.859.414/0001-76	BA	6810203 - Loteamento de imóveis próprios	Não inscrito
26	26.505.474/0001-89	BA	6810203 - Loteamento de imóveis próprios	Não inscrito
27	16.672.942/0001-56	BA	6810203 - Loteamento de imóveis próprios	Não inscrito
28	15.422.984/0001-76	BA	6821801 - Corretagem na compra e venda e avaliação de imóveis	Não inscrito
29	24.362.784/0001-66	BA	7112000 - Serviços de engenharia	Não inscrito
30	08.086.149/0001-47	BA	81.12-5-00 - Condomínios prediais	Não inscrito
31	28.941.368/0001-73	BA	8630502 - Atividade médica ambulatorial com recursos p/ realização de exames complementares	Não inscrito
32	09.375.172/0001-14	BA	94.99-5-00 - Atividades associativas não especificadas anteriormente	Não inscrito
33	20.839.607/0001-77	BA	9430800 - Atividades de associações de defesa de direitos sociais	Não inscrito
34	13.496.983/0001-40	BA	9430800 - Atividades de associações de defesa de direitos sociais	Não inscrito
35	13.783.253/0001-20	BA	9430800 - Atividades de associações de defesa de direitos sociais	Não inscrito
36	12.524.800/0001-90	BA	9491000 - Atividades de organizações religiosas ou filosóficas	Não inscrito
37	18.249.265/0001-93	BA	9491000 - Atividades de organizações religiosas ou filosóficas	Não inscrito
38	22.554.696/0001-30	BA	9491000 - Atividades de organizações religiosas ou filosóficas	Não inscrito
39	17.261.509/0007-86	BA	9491000 - Atividades de organizações religiosas ou filosóficas	Não inscrito
40	10.803.507/0001-37	BA	Não informada	Não inscrito
41	11.464.083/0001-96	BA	Não informada	Não inscrito
42	24.339.971/0001-29	BA	Não informada	Não inscrito
43	16.965.819/0001-23	BA	Não informada	Não inscrito
44	24.821.948/0001-76	BA	Não informada	Não inscrito
45	13.609.430/0001-57	BA	Não informada	Não inscrito
46	14.713.635/0001-40	BA	Não informada	Não inscrito
47	02.869.866/0001-69	BA	Não informada	Não inscrito
48	27.467.821/0001-99	BA	215-1 - Consórcio de Sociedades	Não inscrito

2) Destinatários com inscrição estadual baixada (baixada de ofício desde 31/10/2011).

Item	CNPJ	UF	Atividade Econômica	Inscrição Estadual
01	07.490.867/0001-11	BA	2832100 - Fabricação de equipamentos para irrigação agrícola, peças e acessórios	076.311.564
02	19.434.557/0001-69	BA	4110700 - Incorporação de empreendimentos imobiliários	115.744.062
03	22.225.689/0001-95	BA	4110700 - Incorporação de empreendimentos imobiliários	123.892.960
04	20.586.528/0001-00	BA	4110700 - Incorporação de empreendimentos imobiliários	124.776.111
05	00.450.363/0001-29	BA	4120400 - Construção de edifícios	041.646.630
06	02.702.285/0001-38	BA	4120400 - Construção de edifícios	049.180.297
07	05.790.474/0001-06	BA	4120400 - Construção de edifícios	062.194.416
08	05.881.043/0001-47	BA	4120400 - Construção de edifícios	062.506.563
09	08.022.461/0001-77	BA	4120400 - Construção de edifícios	069.037.602
10	06.178.266/0001-05	BA	4120400 - Construção de edifícios	073.105.494
11	06.114.316/0001-90	BA	4120400 - Construção de edifícios	073.472.000
12	09.625.170/0001-36	BA	4120400 - Construção de edifícios	077.481.971
13	10.604.967/0001-36	BA	4120400 - Construção de edifícios	079.604.648
14	17.920.635/0001-00	BA	4120400 - Construção de edifícios	108.246.324
15	10.423.105/0001-07	BA	4120400 - Construção de edifícios	145.243.795
16	14.317.535/0001-03	BA	4120400 - Construção de edifícios	013.809.234
17	03.522.765/0001-80	BA	4120400 - Construção de edifícios	052.560.868
18	05.989.633/0001-98	BA	4120400 - Construção de edifícios	062.928.051
19	08.239.458/0001-00	BA	4120400 - Construção de edifícios	069.949.927
20	14.620.231/0001-02	BA	4120400 - Construção de edifícios	093.558.545
21	18.833.118/0001-66	BA	4120400 - Construção de edifícios	111.581.049
22	08.564.138/0001-25	BA	4120400 - Construção de edifícios	114.447.388
23	21.518.191/0001-58	BA	4120400 - Construção de edifícios	121.378.477
24	00.203.543/0001-06	BA	4120400 - Construção de edifícios	040.624.464
25	05.773.906/0001-62	BA	4120400 - Construção de edifícios	065.557.556
26	11.366.233/0001-29	BA	4120400 - Construção de edifícios	110.970.228
27	14.299.491/0001-28	BA	4120400 - Construção de edifícios	013.967.987
28	21.165.680/0001-73	BA	4120400 - Construção de edifícios	120.016.820
29	14.202.446/0001-03	BA	4120400 - Construção de edifícios	110.643.050
30	21.746.333/0001-34	BA	4213800 - Obras de urbanização - ruas, praças e calçadas	122.215.223
31	09.122.206/0001-69	BA	4299599 - Outras obras de engenharia civil não especificadas anteriormente	083.877.331
32	04.202.421/0001-56	BA	4330402 - Instalação de portas, janelas, tetos, divisórias e armários embutidos de qualquer material	054.454.431
33	10.953.546/0001-10	BA	7112000 - Serviços de engenharia	125.805.289

34	04.890.902/0001-00	BA	7739099 - Aluguel de outras máquinas e equipamentos comerciais e industriais	078.024.633
----	--------------------	----	--	-------------

3) Destinatários inscritos no Cadastro Estadual cuja atividade econômica principal não se relaciona com comércio dos produtos adquiridos da autuada.

Item	CNPJ	UF	Atividade Econômica	Inscrição Estadual
01	27.831.709/0001-95	BA	4731800 – Comércio varejista de combustíveis para veículos automotores	140.853.829
02	24.700.294/0001-22	BA	8130300 – Atividades paisagísticas	147.669.287
03	07.350.344/0001-70	BA	2222600 – Fabricação de embalagens de material plástico	066.086.585
04	13.967.732/0001-05	BA	2062200 – Fabricação de produtos de limpeza e polimento	025.298.644
05	02.152.360/0001-34	BA	2330301 – Fabricação de estruturas pré-moldadas de concreto armado, em série e sob encomenda	047.311.400
06	14.078.476/0001-50	BA	2399199 – Fabricação de outros produtos de minerais não-metálicos	009.413.661
07	34.058.255/0001-27	BA	2222600 – Fabricação de embalagens de material plástico	029.175.790
08	01.978.197/0001-09	BA	4120400 – Construção de edifícios	046.741.512
09	08.042.149/0001-45	BA	2511000 – Fabricação de estruturas metálicas	069.099.056
10	38.608.360/0007-39	BA	1066000 – Fabricação de alimentos para animais	074.224.490
11	19.269.467/0001-60	BA	2222600 – Fabricação de embalagens de material plástico	123.245.481
12	02.546.231/0001-20	BA	4762800 – Comércio varejista de discos, CDs, DVDs e fitas	076.909.382
13	14.493.167/0001-46	BA	3600601 – Captação, tratamento distribuição de água.	071.502.828
14	00.722.269/0001-81	BA	8599699 – Outras atividades de ensino não especificadas anteriormente	042.264.750
15	11.400.440/0001-52	BA	2040100 – Fabricação de fibras artificiais e sintéticas	085.089.721
16	42.370.684/0001-63	BA	2229399 – Fabricação de artefatos de material plástico para outros usos	036.557.851
17	08.179.473/0001-00	BA	8550302 – Serviços auxiliares à educação	079.963.046
18	00.099.618/0001-50	BA	1359600 – Fabricação de outros produtos têxteis não especificados anteriormente	039.496.531
19	00.765.746/0001-96	BA	9430800 – Atividades de associações de defesa de direitos sociais	042.926.863
20	13.860.192/0001-58	BA	899199 – Extração de outros minerais não-metálicos não especificados anteriormente	015.052.007
21	24.745.635/0001-86	BA	4321500 – Instalação e manutenção elétrica	136.959.485
22	23.154.559/0001-71	BA	4399105 – Perfuração e construção de poços de água	126.962.077
21	24.745.635/0001-86	BA	4321500 – Instalação e manutenção elétrica	136.959.485
22	23.154.559/0001-71	BA	4399105 – Perfuração e construção de poços de água	126.962.077

Das relações acima, constata-se que estas operações destinaram mercadorias ao consumo, ou seja, os destinatários são consumidores finais destas mercadorias, a exemplo das empresas de construção civil, reconhecidamente prestadoras de serviços, sem afetação pelo ICMS, já que não praticam operações de comercialização de tais mercadorias, além de outras cuja atividade seguramente não comercializam estes materiais.

Ressalto o que dispõe o art. 8º, inc. I, § 8º da Lei nº 7.014/96, a seguir transcrito:

*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: (...)*

*I - o contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito ou desabilitado no Cadastro, desde que as tenha recebido sem a cobrança antecipada do imposto; (...)*

*§ 8º Salvo disposição em contrário prevista em regulamento, não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar:*

*I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial;*

*II - a outro contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto nas operações internas subsequentes;*

*III - a estabelecimento industrial, inclusive microempresa e empresa de pequeno porte, que se dediquem à atividade industrial, para utilização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;*

*IV - a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como de competência tributária dos municípios, sendo a mercadoria destinada a emprego na prestação de tal*

*serviço, a menos que haja indicação expressa de lei complementar acerca da incidência do ICMS nos fornecimentos a serem efetuados pelo prestador. (Grifo do relator)*

Portanto, resta claro que para tais contribuintes tem razão a autuada em seus argumentos em não proceder a retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária.

No entanto, consta no levantamento operações que destinaram mercadorias a empresas cuja atividade econômica está relacionada ao comércio de materiais de construção, conforme tabela a seguir:

4) Destinatários inscritos no Cadastro Estadual cuja atividade econômica tem relação com o comércio dos produtos adquiridos da autuada.

Item	CNPJ	UF	Atividade Econômica	Inscrição Estadual
01	03.151.311/0001-40	BA	4744001 - Comércio varejista de ferragens e ferramentas	051.072.555
02	42.115.741/0001-68	BA	4744005 - Comércio varejista de materiais de construção não especificados	035.822.271
03	04.762.714/0001-98	BA	4744005 - Comércio varejista de materiais de construção não especificados	056.583.003
04	09.266.075/0001-93	BA	4744099 - Comércio varejista de materiais de construção em geral	076.050.300
05	10.738.291/0001-73	BA	4744099 - Comércio varejista de materiais de construção em geral	082.491.033
06	10.897.246/0001-61	BA	4744099 - Comércio varejista de materiais de construção em geral	083.216.956
07	00.142.013/0001-03	BA	4744099 - Comércio varejista de materiais de construção em geral	039.963.253
08	01.262.225/0001-89	BA	4744099 - Comércio varejista de materiais de construção em geral	044.623.551
09	15.180.497/0001-44	BA	4744099 - Comércio varejista de materiais de construção em geral	100.253.847
10	21.333.898/0001-90	BA	4744099 - Comércio varejista de materiais de construção em geral	120.628.056
11	10.670.787/0001-52	BA	4744099 - Comércio varejista de materiais de construção em geral	134.411.286
12	13.124.677/0001-83	BA	4744099 - Comércio varejista de materiais de construção em geral	011.418.393
13	12.098.586/0001-58	BA	4744099 - Comércio varejista de materiais de construção em geral	088.530.529
14	13.677.930/0001-26	BA	4744099 - Comércio varejista de materiais de construção em geral	018.609.088
15	23.525.184/0001-09	BA	4744099 - Comércio varejista de materiais de construção em geral	128.280.784
16	21.074.799/0001-30	BA	4744099 - Comércio varejista de materiais de construção em geral	119.700.840
17	02.984.935/0001-85	BA	4789099 - Comércio varejista de outros produtos não especificados	050.283.318

Ainda que estes destinatários tenham adquirido as mercadorias para apenas seu uso e consumo, não foi trazido aos autos pela defesa uma prova inequívoca de que esta suposição é verdadeira.

Dessa forma, nestes casos, é devida a retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária de responsabilidade da autuada na qualidade de sujeitos passivos por substituição, de forma que os valores do ICMS-ST referentes a tais operações devem ser mantidos no levantamento.

De ofício e pelas razões já expostas, procedi a exclusão das operações onde não é devida a retenção e recolhimento do ICMS-ST pela autuada, resultando a infração 02 como parcialmente subsistente no montante de R\$ 4.060,77, conforme demonstrativo a seguir:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota	Multa	Valor Histórico
31/07/2017	09/08/2017	2.703,14	18,00	60,00	486,56
31/08/2017	09/09/2017	6.549,77	18,00	60,00	1.178,96
31/10/2017	09/11/2017	8.554,29	18,00	60,00	1.539,77
30/11/2017	09/12/2017	1.695,18	18,00	60,00	305,13
31/12/2017	09/01/2018	3.057,48	18,00	60,00	550,35
<b>Total</b>					<b>4.060,77</b>

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299333.0013/22-8**, lavrado contra **KEP INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 6.479,02**, acrescido da multa de 60%, prevista



no art. 42, inc. II, alíneas “a” e “e”, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 369,35**, tipificada no art. 42, inc. IX todos da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de fevereiro de 2023.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR

