

**A. I. N°** - 269616.0030/18-1  
**AUTUADO** - APIS DELTA LTDA.  
**AUTUANTES** - WÁGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS E JOSÉ MACEDO DE AGUIAR  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 05.01.2024

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0234-05/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO. PROT. ICMS 104/09. OPERAÇÕES SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Ficou evidenciado nos autos que efetivamente os produtos eram tratados pelo regime da tributação antecipada, com retenção por parte do fornecedor autuado, visto que as mercadorias foram destinadas para contribuintes de direito de ICMS. Contribuinte não consegue elidir a acusação fiscal. Nulidades rejeitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

De começo, cabe esclarecer que o presente relatório atende às premissas estatuídas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, sobretudo quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos manifestos feitos pelos agentes participantes do processo.

O lançamento sob discussão, lavrado em 07/11/2018, no valor histórico de imposto de R\$ 120.974,57, afora acréscimos, aponta que a autuada deixou de proceder a retenção e recolher o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

A infração ganhou o código 08.50.01.

A exigência aludiu a fatos geradores ocorridos de novembro de 2013 a maio de 2016, exceto dezembro de 2014.

Teve a conduta enquadramento no art. 10 da Lei nº 7.014/96, c/c as cláusulas primeira e terceira a quinta do Prot. ICMS 26/2010, com multa de 60%, estabelecida no art. 42, II, “e”, da Lei retro mencionada.

Dão suporte à cobrança, na sequência do PAF, a intimação para apresentação de livros e documentos, via Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, demonstrativo dos valores apurados e CD contendo arquivos eletrônicos.

Ciente do lançamento em 22.11.2018, consoante tramitação da ECT e aviso de recebimento, em princípio o contribuinte foi considerado revel, com inscrição do crédito tributário em dívida ativa e ajuizamento da execução fiscal.

Todavia, consta nos autos impugnação, protocolada em 01.4.2019, acompanhada de documentos (fls. 25/208), de seguinte teor:

Suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do CTN, em face da interposição de defesa administrativa.

Nulidade do auto de infração, visto que o acordo interestadual indicado no lançamento de ofício não se aplica ao caso concreto.

Ocorrência de bitributação, tendo em vista que o tributo foi recolhido posteriormente, em que pese a responsabilidade recair sobre a autuada.

Não deve o substituto tributário pagar o tributo antecipadamente se não há a ocorrência dos fatos

geradores consequentes.

Previsão no regulamento paulista de ICMS da responsabilidade supletiva do substituído, com base no CTN e em precedente do TIT-SP, de modo que se torna imperioso que as substituídas sejam fiscalizadas antes de ser procedente a autuação, sobretudo porque não se percebeu sonegação fiscal.

Suspensão parcial da cobrança do ICMS-ST nas operações interestaduais, em face do decidido na ADIn 5866, contra a produção dos efeitos de cláusulas do Conv. ICMS 52/17, figurando como partes os Estados de São Paulo (origem das operações autuadas) e da Bahia (destino das operações autuadas), inclusive as de nºs 8, 9 e 16, estas tratando de ST e com medida cautelar deferida, em caráter liminar, em sede da Adin 4628, na qual determinou que o instituto da substituição tributária somente seja veiculado através de lei complementar.

Inaplicabilidade da ST para empresas não inscritas no cadastro do Estado de destino, caso da defendente.

Inaplicabilidade da cobrança da ST porque os destinatários das mercadorias eram consumidores finais.

Em seguida, à vista do termo de revelia, a PGE solicita oitiva dos autuantes, no intuito destes se manifestarem sobre a defesa empresarial, tida num primeiro momento como petição de controle da legalidade.

Os auditores fiscais, naquela oportunidade, entraram no mérito da discussão, mas não combateram a questão da revelia.

O rebate fiscal de mérito foi na seguinte direção:

De fato, o acordo interestadual indicado no auto de infração foi o Prot. ICMS 26/10, mas em verdade deveria ser o Prot. ICMS 104/09, embora as MVAs previstas em ambos os acordos interestaduais tenham o mesmo percentual. Porém, a descrição da infração não deixa dúvidas quanto à caracterização do ilícito tributário.

O instituto da ST encontra previsão constitucional e é aplicável também nas operações interestaduais.

A obrigação de efetuar a retenção do imposto não está condicionada à previa inscrição cadastral do fornecedor substituto na Unidade Federativa de destino da mercadoria.

Em parecer de fls. 221/226, a Procuradoria acolheu o seguinte: i) deve ser indeferido o manifesto empresarial a título de controle da legalidade, sendo incabível a representação junto ao CONSEF neste sentido; ii) não obstante ser admitido o erro na indicação do acordo interestadual aplicável ao caso concreto, deveria o sujeito passivo ser comunicado do ocorrido, nos termos do art. 18, § 1º, do RPAF-BA; iii) em função da necessidade de retrocesso na marcha do processo administrativo, deverá a ação judicial ser extinta e a certidão de inscrição cancelada, além do contribuinte ser ouvido a respeito da manifestação do fisco.

Acatadas tais providências judiciais saneadoras e comunicado o contribuinte da indicação correta do acordo interestadual a ser mencionado no auto de infração, este, além de reiterar as suas razões de defesa, adita que também o destinatário pode ser responsabilizado pelo pagamento do imposto (fls. 252/260).

Posicionamento reiterativo da fiscalização (fls. 262/263).

A Coordenação Administrativa do CONSEF (fl. 273), ao receber o processo, conclui que deva o mesmo ser encaminhado “para fins de distribuição e julgamento da defesa do contribuinte” (sic.).

PAF redistribuído para esta relatoria.

Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos probatórios trazidos aos autos, estando o PAF devidamente instruído, não havendo necessidade, nos termos

do art. 147, I, “a”, do RPAF-BA, de qualquer dilação probatória, inclusive diligência ou perícia. Passo, então, a compartilhar o meu voto. É o relatório.

## VOTO

Em primeiro lugar, a respeito dos incidentes processuais, entendemos que a d. PGE foi na linha de, para evitar problemas futuros numa eventual cobrança judicial do crédito tributário, o PAF vir a este Conselho para distribuição e julgamento, sobretudo em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Assim, como já há impugnação ao lançamento sob exame, com a denominação de “manifestação de inconformidade” (sic. fl. 25), com arguições preliminares e de mérito, e também na linha de impulsionar o processo para frente, vemos atendido o direito de o contribuinte combater a exigência tributária contra si esgrimada.

Cabe assinalar que a formalização da defesa administrativa já faz disparar automaticamente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, até o exaurimento da discussão na esfera administrativa, por força do comando contido no art. 151, III, do CTN. Portanto, desnecessário que se faça requerimento expresso neste sentido. **Pedido prejudicado.**

Incabível admitir-se nulidade do auto de infração, em face de erro na indicação do acordo interestadual aplicável na espécie. A irregularidade mencionada no lançamento de ofício está inteligível: trata-se de cobrança de ICMS devido por substituição tributária (ST), de responsabilidade de fornecedor localizado em outra Unidade Federativa, portanto em operação interestadual envolvendo materiais do ramo da construção civil, oportunidade em que deveria proceder a retenção do tributo devido.

Efetivamente, o acordo interestadual aplicável aos fatos geradores autuados é o Prot. ICMS 104/09, em vez do Prot. ICMS 26/10, pois é no primeiro que São Paulo e Bahia são signatários, Estados onde se localizam o remetente e o autuado, respectivamente.

Mas isto absolutamente suscitaria a nulidade da cobrança, até porque há dispositivos no regulamento processual administrativo tributário baiano que lhe dão completa higidez formal.

Neste sentido, os arts. 18, § 1º e 19, do RPAF-BA, com destaques da transcrição:

Art. 18. São nulos:

I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

III - as decisões não fundamentadas;

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;

b) em que se configure ilegitimidade passiva.

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências **meramente formais** contidas na legislação **não acarretam a nulidade** do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

§ 2º **Não se declarará a nulidade sem prejuízo** ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade.

§ 3º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele sejam diretamente dependentes ou consequentes

Art. 19. 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.

Por conseguinte, com a apreciação da impugnação e manifestações posteriores do contribuinte,

conforme atrás relatado, não há que se falar em ter ocorrido qualquer prejuízo ao direito de defesa.

### **Nulidade afastada.**

Isto posto, o auto de infração obedece aos requisitos formais de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua validade.

No mérito, alega-se ter havido bitributação porquanto o ICMS ora cobrado acabou sendo pago pelos agentes econômicos postados a frente da cadeia. Não há evidências nos autos de que isto tenha ocorrido. E mesmo que houvesse, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo compete ao autuado, haja vista ser ele, por determinação inserta em acordo interestadual, quem está no polo passivo da relação tributária. Nestes moldes, desassiste razão ao contribuinte.

Também não ficou provado no PAF a inoccorrência de qualquer fato gerador que justificasse a restituição do imposto ou, se desse tempo, a dispensa do seu pagamento.

Não bastasse isso, igualmente ficou demonstrado nos fólios que os destinatários das mercadorias objeto da autuação eram comerciantes revendedores e não consumidores finais, conforme se confirma às fls. 264 a 269, fato já de conhecimento da impugnante, conforme se extrai do CD de fl. 09, no qual consta planilha com dados dos destinatários das operações afetadas pelo lançamento de ofício, inclusive as inscrições estaduais respectivas em território baiano. Os produtos e respectivas NCMs alcançados na autuação encontram previsão no Conv. ICMS 104/09 e no Anexo 1 do RICMS-BA.

Por outro lado, os dispositivos da legislação paulista citados na contestação não podem ter aplicação para gizar responsabilidades de contribuintes com o fto de pagar tributos em favor do erário baiano. Apesar da autuada não ter inscrição estadual no cadastro fazendário da Bahia isto não a dispensa de atrair para si a responsabilidade pelo pagamento do ICMS-ST, afastando a possibilidade de cobrança da obrigação voltada para o contribuinte substituído, em razão da solidariedade tributária. A responsabilidade supletiva prevista no art. 128 do CTN só será acionada quando, após previsão em lei, esgotarem-se todas as possibilidades de cobrança por parte do devedor principal, no caso, o autuado. Ademais, o fundamento da cobrança ateve-se à responsabilidade do autuado como substituto tributário.

Outrossim, não encontra pertinência com o caso em foco a decisão liminar tomada pelo STF na ADI 5866. Esta perdeu objeto na medida em que o Conv. ICMS 52/2017 foi revogado pela cláusula trigésima quarta do Conv. ICMS 142/2018, que trata da disciplina da substituição tributária prevista em acordos interestaduais. Este último acordo produz plenos efeitos jurídicos.

Já a questão abordada na ADI 4628 não tem cabimento para a hipótese em tela, visto que a substituição tributária ora cobrada envolve contribuintes de direito de ICMS, não sendo o caso da EC 87/2015, que trata de contribuintes de fato.

Não se pode perder de vista que o instituto da substituição tributária para frente encontra guarida constitucional no § 7º do art. 150 da CF/88, cujas operações interestaduais poderão se submeter a este regime jurídico através da celebração de Convênios e Protocolos, consoante estipula o art. 9º da LC 87/96.

O que está patenteado no presente processo é que a exigência partiu do fato do sujeito passivo ter deixado de fazer a retenção e consequente pagamento do ICMS devido por substituição tributária, em operações de vendas de materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno destinadas para o território baiano e submetidas a tal regime jurídico em virtude do estatuído no Prot. ICMS 104/09, avençado entre a Bahia e São Paulo.

Neste trilha, os autuantes elaboraram levantamento fiscal no qual se identifica os totais mensais cobrados a este título, que não contaram com qualquer contestação por parte do contribuinte, no seu aspecto quantitativo.

**Assim, a autuação há de ser mantida na sua integralidade.**

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269616.0030/18-1**, lavrado contra **APIS DELTA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor histórico de **R\$ 120.974,57**, acrescido da multa de 60%, estabelecida no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2023.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - PRESIDENTE/RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR