

**PROCESSO**  
**RECORRENTE**  
**RECORRIDA**  
**RECURSO**  
**ORIGEM**  
**PUBLICAÇÃO**

- A. I. N° 087016.0014/18-4  
 - WILSON – COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE VIDROS DO BRASIL LTDA.  
 - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
 - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF n° 0024-02/20  
 - DAT METRO / INFRAZ INDÚSTRIA  
 - INTERNET: 20/03/2025

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0039-12/25-VD

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A lei atribui ao remetente, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. Na hipótese de o sujeito passivo por substituição adquirir de terceiro uma mesma espécie de mercadoria com o imposto retido, para que se dê ao seu estoque e às suas operações tratamento fiscal uniforme, deverá utilizar como crédito fiscal tanto o ICMS da operação própria como o imposto retido, obrigando-se a efetuar a retenção do imposto na operação interna subsequente com aquela mercadoria. Reduzida a exigência em razão do abatimento dos valores recolhidos a título de antecipação tributária, cujo pedido de restituição não seria mais possível em vista da decadência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 17/12/2018, em razão da seguinte irregularidade:

*Infração 01 – 07.02.03: Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no período de janeiro a dezembro de 2015 a 2017, sendo exigido ICMS no valor histórico de R\$ 306.839,70, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “e”, da Lei n° 7.014/96.*

Consta a informação complementar: “Referente as sucessivas saídas para o Estado da Bahia de vidros e espelhos, em descumprimento ao que prescreve o Artigo 291 do RICMS, aprovado pelo Decreto n° 13.780/12, (“Art. 291. Na hipótese do sujeito passivo por substituição adquirir de terceiro uma mesma espécie de mercadoria com o imposto retido, para que se dê ao seu estoque e às suas operações tratamento fiscal uniforme, deverá utilizar como crédito fiscal tanto o ICMS da operação própria como o imposto retido, obrigando-se a efetuar a retenção do imposto na operação interna subsequente com aquela mercadoria.”), conforme Anexo S, parte integrante do auto de infração, cópia e mídia entregues ao Contribuinte”.

*Enquadramento legal: Art. 8º, II, da Lei n° 7.014/96 c/c Art. 289 do RICMS/12.*

A 2ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão n° 0024-02/20 (fls. 348 a 353), com base no voto a seguir transscrito:

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

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

*Verifico que o sujeito passivo foi devidamente cientificado da autuação, de forma que pode exercer de forma*

plena o seu direito de defesa, tendo a apresentado tempestivamente, abordando todos os aspectos do lançamento, pois recebeu todos os demonstrativos gravados em mídia – CD, cuja cópia encontra-se apenas aos autos à fl. 15-A.

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

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

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

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

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

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

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

Vejamos: o auto de infração nº 087016.0016/18-7, exige o ICMS no montante de R\$ 52.411,62 decorrente de três infrações: 01.05.10 - Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e posteriormente deterioradas; 02.01.03 - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas; e, 03.02.02 - Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Pelo exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.”*

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 366 a 376), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, onde, após breve relato dos fatos, suscitou a nulidade do Auto de Infração em razão dos seguintes motivos:

- a)** Ocorrência de “*bis in idem*”: além de exigir o pagamento de imposto que já foi pago por substituição tributária, a autuação também exige o mesmo imposto, no mesmo período, decorrente do mesmo fato gerador dos valores contidos nos Autos de Infração nºs 087016.0016/18-7 e 087016.0013/18-8, utilizando o tributo como efeito de confisco, o que é vedado pelo Art. 150, IV da CF/88.
- b)** Ilegitimidade Passiva: o imposto já foi retido e recolhido pelos remetentes nos termos dos Protocolos ICMS nºs 104/09 e 26/10, não podendo ser parte legítima para figurar no polo passivo da obrigação tributária por ser o contribuinte substituído.

Alegou a falta de motivo para a autuação, nos termos do Art. 291, tendo em vista que procedeu como determina o Art. 290, ambos do RICMS/12, não procedendo a presunção de que adquire de terceiro uma mesma espécie de mercadoria que compõe seu estoque, tendo colacionado aos autos as Notas Fiscais de entrada das mercadorias referenciadas na autuação, de modo a demonstrar que as mesmas jamais foram ou são objeto de sua fabricação.

Salientou que o Auto de Infração em comento presume que a Autuada deixou de reter ICMS, e consequentemente recolhê-lo, na condição de sujeito passivo por substituição, nas operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, lhe atribuindo como substituído a obrigação que pertence ao contribuinte substituto.

Pontuou que a autoridade fiscal, impulsionada pelo dever de ofício, tem de apurar o valor do tributo de acordo com os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte, investigando-os sem qualquer interesse no resultado, já que o princípio da legalidade objetiva exige do Fisco uma atuação oficial e imparcial para obtenção da verdade dos fatos.

Concluiu que a presunção de que, na aquisição de mercadorias cuja antecipação já havia ocorrido, o contribuinte deveria utilizar como crédito fiscal tanto o ICMS da operação normal como o imposto retido ou antecipado, obrigando-se a efetuar o pagamento do ICMS normal e efetuar a antecipação do imposto nas operações internas subsequentes com aquelas mercadorias, como forma de uniformizar o tratamento fiscal, não se aplica às suas operações.

Requeru a decretação da nulidade total do Auto de Infração ou, caso assim não entenda, a sua improcedência.

Tendo em vista as informações trazidas em sede da sustentação oral promovida pelos patronos do Autuado, na assentada do julgamento, os membros dessa 2ª Câmara de Julgamento Fiscal concluíram pela revisão do presente lançamento e deliberaram, por unanimidade, pela conversão do PAF em Diligência à DAT METRO / INFRAZ INDÚSTRIA para que o Autuante, ou outro Auditor Fiscal a ser designado, adotasse as seguintes providências (fls. 520 a 522):

- 1) Intimasse o Autuado a apresentar todos os elementos de prova suscitados em sua peça recursal, de forma a permitir a análise dos julgadores quanto a alegada independência fiscal de cada operação realizada, seja comercial e/ou industrial, através dos seus registros fiscais, bem como a alegação de que adquire vidros com a NCM 7005.91.00;
- 2) Elaborasse demonstrativo segregando todas as operações lançadas cujos destinatários sejam meros consumidores finais e relacionando todos os recolhimentos realizados pelo Autuado a título de ICMS-ST, sob código 1145, que se refiram aos fatos geradores objeto do presente Auto de Infração, deduzindo-os dos valores exigidos na presente infração;
- 3) Após a realização da diligência acima referida, o Autuado deveria ser intimado a manifestar-se no prazo de 20 (vinte) dias;
- 4) Havendo manifestação do Autuado, o Diligente deveria prestar nova Informação Fiscal;
- 5) Após ultimadas as diligências acima mencionadas, o processo deveria retornar a esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal para julgamento.

Cumpridos os itens 1 e 2 da Diligência (fls. 526, 530 a 593, 595 a 598 e 600 a 608), Auditor Fiscal estranho ao feito apresentou os valores apurados (fls. 611 a 615), demonstrando a existência de valores apurados inferiores aos recolhidos somente nos meses de abril (R\$ 2.911,70), julho (R\$ 1.725,79), novembro (R\$ 2.507,37) e dezembro de 2015 (R\$ 4.349,03), janeiro (R\$ 207,81), março (R\$ 2.205,33), maio (R\$ 1.197,61) e agosto de 2016 (R\$ 5.250,95) e abril (R\$ 2.983,14), junho (R\$ 2.997,73), julho (R\$ 2.936,96), agosto (R\$ 2.052,82) e outubro de 2017 (R\$ 1.142,72).

Intimado, o Autuado apresentou manifestação, na qual disse ter ficado evidenciada a independência fiscal de cada operação realizada, sendo possível segregar os produtos recebidos para comercialização dos adquiridos para industrialização.

Relatou que foram excluídas da base de cálculo da Substituição Tributária as vendas para consumidor final (Pessoa Jurídica e Pessoa Física) e realizado a compensação dos valores recolhidos por Substituição Tributária nas entradas dos produtos em questão, conforme relação de pagamentos disponíveis no cadastro da SEFAZ, com base nos documentos e argumentos apresentados na Defesa e acatados pelo fiscal.

Reiterou o pedido de improcedência do Auto de Infração e pugnou pelo direito de juntadas posteriores de novas provas porventura necessárias.

Registro a presença do advogado do Autuado, que exerceu o seu direito regimental à sustentação oral, Sr. Gustavo Vinícius de Freitas Souza, inscrito na OAB/BA sob o nº 21.527, bem como de Procurador do Autuado, Sr. Mauro Ricardo Freitas Souza.

**VOTO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir o ICMS relativo à substituição tributária, referente às operações internas subsequentes com vidros e espelhos, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, tendo em vista que o Autuado deixou de proceder a retenção do ICMS e o seu consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição.

De logo, sinalizo que o presente Recurso Voluntário reitera as teses de defesa enfrentadas em sede de impugnação.

Analizando as razões de defesa e os documentos acostados aos autos, entendo que constam presentes todos os pressupostos de validação do processo legal. Não vislumbro, portanto, a ocorrência de vício que pudesse macular a integralidade da autuação, já que estão caracterizados a infração, o infrator e o montante devido, e foram bem entendidos pelo Autuado, como demonstra a própria defesa inicial e o Recurso ora apreciado.

Assim, não consta nos autos qualquer falha no procedimento fiscal que ensejou a correlata autuação em apreço, seja pela observância do seu rito formal, seja pela ciência e oportunidade conferidas ao Autuado para exercer o seu amplo e irrestrito direito à defesa.

Não há, portanto, como atribuir à ação fiscal uma violação aos invocados princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa.

Rejeito, portanto, as preliminares de nulidade suscitadas.

Aduziu o Autuado ter ocorrido suposta cobrança em duplicidade, mencionando a lavratura de outros Autos de Infração para a mesma exigência ora imputada. Verifico, contudo, que referida argumentação foi devidamente enfrentada pela Decisão de piso, conforme trecho abaixo transscrito do seu voto condutor:

*“Quanto ao argumento da existência de dupla cobrança do imposto correspondente ao mesmo período, decorrente do mesmo fato gerador das exigências contidas no lançamento em apreço, pela lavratura de mais dois autos de infração, os de números 087016.0016/18-7 e 087016.0013/18-8, não tem sustentação. Pois, pelas cópias anexadas à defesa, fls. 57 a 63, averíguo tratar-se de exigências completamente diversas, objeto do presente processo. Vejamos: o auto de infração nº 087016.0016/18-7, exige o ICMS no montante de R\$ 52.411,62 decorrente de três infrações: 01.05.10 - Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e posteriormente deterioradas; 02.01.03 - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas; e, 03.02.02 - Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Já o outro, de nº 087016.0013/18-8, exige o ICMS no valor de R\$ 1.051.314,82, sob a seguinte acusação: 02.01.03 – Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.”*

Ou seja, o presente Auto de Infração exige ICMS-ST não retido nem recolhido sobre operações de saídas, enquanto os demais Autos de Infração relacionados tratam de ICMS Normal.

Pelo exposto, entendo que não procedem as alegações recursais.

Suscita ainda a recorrente sua ilegitimidade para figurar no polo passivo da ação fiscal, por força dos Protocolos ICMS nºs 140/09 e 26/10, celebrado entre a Bahia e os Estados do Amapá, Espírito Santo, Minas Gerais e Rio de Janeiro.

Se observado o Art. 291 do RICMS/12, em se tratando da mesma espécie de mercadorias, caso sejam industrializadas ou comercializadas, é dado ao contribuinte o direito em se apropriar de ambos os créditos do ICMS, não havendo que se falar em “*bis in idem*” ou ilegitimidade passiva.

Vejamos, portanto, o que dispõe o referido dispositivo:

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

*efetuar a retenção do imposto na operação interna subsequente com aquela mercadoria.”*

No mérito, destaco que o Autuado, além da sua atividade econômica principal industrial, tem como atividade econômica secundária o comércio atacadista de vidros, espelhos, vitrais e molduras.

A exigência fiscal trata da falta de retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

O Acórdão recorrido, inclusive, assim se posicionou:

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

Para a atividade industrial da ora recorrente aplica-se a substituição tributária para frente, qual seja, o contribuinte substituto, quando da saída do seu produto industrializado, é o responsável pela antecipação do pagamento do ICMS devido nas operações subsequentes cujo fato gerador se presume que será realizado pelo contribuinte substituído.

Na hipótese de aquisição e comercialização de produtos sujeitos à substituição tributária, caberia ao Autuado, quando da entrada das mercadorias, a antecipação do ICMS mediante o recolhimento do imposto com o Código de Receita 1145 ou, caso venha retido pelo remetente, por força de protocolo/convênio, tem o dever de observar os regramentos previstos nos Arts. 290, 291 e 292 do RICMS/12.

Ou seja, tais dispositivos preveem tratamento diferenciado aos contribuintes que simultaneamente realizem operações industriais e comerciais com a mesma espécie de mercadoria, permitindo o crédito fiscal oriundo de ambas as operações, ainda que a regra geral seja a vedação ao crédito do ICMS recolhido por antecipação/substituição.

E, considerando que a aplicação do Art. 291 do RICMS/12 garante ao Autuado a possibilidade da apropriação de ambos os créditos, tanto o ICMS da operação própria como o do imposto retido, caberia, portanto, a apropriação do ICMS retido relativo às operações comerciais e antecipar integralmente o ICMS-ST de todas as suas operações de saída.

Verifico, entretanto, que o Autuante não efetuou o abatimento relativo aos recolhimentos efetuados com o Código de Receita 1145, a título de antecipação tributária, neste levantamento nem nos demais Autos de Infração lavrados para exigir o ICMS Normal, já tendo sido inclusive julgado definitivamente na esfera administrativa o Auto de Infração nº 087016.0016/18-7, cujo crédito fiscal não poderia ser mais utilizado ou restituído em razão da decadência, o que configuraria enriquecimento ilícito do Estado, bem como exigiu o ICMS relativo à substituição tributária nas operações não destinadas à comercialização.

Sendo assim, acato os valores apurados por Auditor Fiscal estranho ao feito no cumprimento da Diligência determinada por esta 2ª CJF (fls. 611 a 615), que, após a exclusão das operações não destinadas à comercialização, e a comparação com os valores recolhidos a título de antecipação tributária, demonstrou a existência de valores apurados inferiores aos recolhidos somente nos meses de abril, julho, novembro e dezembro de 2015, janeiro, março, maio e agosto de 2016 e abril, junho, julho, agosto e outubro de 2017, tendo encontrado os valores a seguir indicados:

Data Ocorrência	Valor Auto de Infração	Valor 2ª JJF	Valor 2ª CJF
31/01/2015	9.442,67	9.442,67	-
28/02/2015	5.875,38	5.875,38	-
31/03/2015	7.701,30	7.701,30	-
30/04/2015	9.780,13	9.780,13	2.911,70
31/05/2015	10.990,27	10.990,27	-
30/06/2015	9.875,32	9.875,32	-
31/07/2015	14.702,11	14.702,11	1.725,79
31/08/2015	9.071,64	9.071,64	-
30/09/2015	7.824,55	7.824,55	-
31/10/2015	8.356,27	8.356,27	-
30/11/2015	9.672,48	9.672,48	2.507,37

31/12/2015	12.460,68	12.460,68	4.349,03
31/01/2016	9.153,60	9.153,60	207,81
29/02/2016	7.445,18	7.445,18	-
31/03/2016	10.600,13	10.600,13	2.205,33
30/04/2016	14.292,94	14.292,94	-
31/05/2016	15.465,91	15.465,91	1.197,61
30/06/2016	11.914,89	11.914,89	-
31/07/2016	11.590,37	11.590,37	-
31/08/2016	12.459,11	12.459,11	5.250,95
30/09/2016	11.288,04	11.288,04	-
31/10/2016	6.315,83	6.315,83	-
30/11/2016	5.746,54	5.746,54	-
31/12/2016	9.216,16	9.216,16	-
31/01/2017	3.623,31	3.623,31	-
28/02/2017	4.500,25	4.500,25	-
31/03/2017	6.635,83	6.635,83	-
30/04/2017	5.762,00	5.762,00	2.983,14
31/05/2017	3.761,05	3.761,05	-
30/06/2017	4.804,58	4.804,58	2.997,73
31/07/2017	4.877,40	4.877,40	2.936,96
31/08/2017	5.328,31	5.328,31	2.052,82
30/09/2017	7.207,20	7.207,20	-
31/10/2017	5.026,31	5.026,31	1.142,72
30/11/2017	9.411,35	9.411,35	-
31/12/2017	4.660,61	4.660,61	-
<b>Valor Total</b>	<b>306.839,70</b>	<b>306.839,70</b>	<b>32.468,96</b>

Ressalto que foram somados os valores exigidos no mês de março de 2016, com as alíquotas de 17% e 18%, que foram lançadas separadamente no Auto de Infração, devendo ser mantida apenas o lançamento em relação à alíquota de 18% com a devida redução para R\$ 2.205,33.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso Voluntário, de forma a julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$ 32.468,96.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado e modificar a Decisão recorrida para julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 087016.0014/18-4, lavrado contra **WILSON - COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE VIDROS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 32.468,96**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de fevereiro de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS