

**A.I. Nº** - 269616.0009/22-0  
**AUTUADO** - JOTUN BRASIL IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE TINTAS LTDA.  
**AUTUANTES** - JOSÉ MACÊDO DE AGUIAR e WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 12/04/2023

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0056-02/23**

**EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. ICMS PARTILHA. PREVISÃO NA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15. OPERAÇÕES DE VENDAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO DESTINADAS A CONSUMIDORES FINAIS NESTE ESTADO.** Com outorga da Emenda Constitucional nº 87/2015, o estado da Bahia através da Lei nº 13.373/2015, instituiu o diferencial de alíquotas nas operações interestaduais com consumidor final não contribuinte, conforme inc. XVI do *caput* do art. 4º da Lei nº 7.014/96. As operações arroladas destinaram mercadorias para contribuintes estabelecidos na Bahia, inscritos no CAD-ICMS, cuja responsabilidade pelo recolhimento do imposto lhes compete, conforme art. 2º, § 4º, incisos I e II da Lei nº 7.014/96. Fatos admitidos pelos autuantes. Caracterizada a ilegitimidade passiva. Decretada a nulidade com fundamento no art. 18, inc. IV, alínea “b” do RPAF/99. Recomendação a INFAZ promover ações de fiscalização junto aos destinatários das mercadorias. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 28/01/2022, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 1.017.415,67, acrescido da multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita.

**INFRAÇÃO 01 – 002.001.030.** O remetente e/ou prestador localizado em outra unidade da Federação deixou de recolher o ICMS devido ao estado da Bahia em função da Emenda Constitucional nº 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado neste estado.

Enquadramento legal: art. 2º, inc. IV, § 4º, inc. II, art. 15, § 7º e art. 49-B da Lei nº 7.014/96, c/com art. 99 do ADCT da Constituição Federal, acrescido pela Emenda Constitucional nº 87/15, e Convênio ICMS 93/15.

A autuada através de seu procurador impugnou o lançamento, fls. 18 a 22, onde inicialmente demonstrou ser tempestiva a defesa, fez um breve relato dos fatos e em seguida, abordou a responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquotas, explicando que o ICMS-DIFAL nas vendas a consumidor final, contribuintes ou não do imposto, localizados em outro estado é tema definido constitucionalmente, consoante art. 155, incisos VII e VIII da Constituição Federal, que reproduz.

Constata no dispositivo está a demonstração clara da competência para os estados instituírem o diferencial de alíquotas e a responsabilidade quanto ao recolhimento do imposto e destaca que

nas vendas a consumidores finais localizados em outro estado, a responsabilidade somente recai sobre o remetente, quando da venda para não contribuintes, quando o destinatário é contribuinte do imposto, será ele o responsável pelo recolhimento.

Aponta que o legislador baiano dispôs sobre o assunto, no art. 22, inc. IV, § 4º da Lei nº 7.024/96, copiados, passando a análise do caso concreto.

Explica que atua na industrialização de tintas e vernizes e comercializa os produtos resultantes de seu processo industrial para diversos estados. Assim, recolhe o diferencial de alíquotas sempre que devido, ou seja, quando remete mercadorias para consumidores finais, não contribuintes do imposto, ao passo que, nas vendas para contribuintes, como vendedora de boa-fé, recolhe o ICMS incidente sobre sua operação própria, mas não efetua o recolhimento do ICMS-DIFAL, haja vista que nesses casos, a responsabilidade é do adquirente da mercadoria, tal como demonstrado pelos dispositivos legais citados e transcritos.

Salienta que as operações, objeto do lançamento, foram realizadas entre contribuintes do ICMS, consequentemente, entende que a responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquotas recai sobre o adquirente.

Apresenta como prova de que os adquirentes são responsáveis pelo recolhimento do DIFAL, a consulta realizada no site do estado da Bahia - Doc. 2, relacionada aos contribuintes inscritos no cadastro, na qual diz ter verificado que todos possuem inscrição estadual e apuram o ICMS com base no regime de conta corrente fiscal ou Simples Nacional, informação da própria SEFAZ/BA, portanto, na condição de vendedora de boa fé e diante da confiança de tais informações, realizou regularmente suas operações.

Acrescenta que a atividade exercida pelos adquirentes é suficiente para demonstrar a sua condição de contribuinte de ICMS, pois, sendo o adquirente dedicado à fabricação de produtos petroquímicos básicos é contribuinte do ICMS, assim como aquele adquirente que se dedica à fabricação de produtos decorrentes do refino do petróleo, de resinas termoplásticas, de transporte de cargas ou serviço de cabotagem.

Sinaliza que as referidas atividades dos adquirentes podem ser verificadas no cadastro de contribuintes da Bahia. Assim, busca demonstrar com as atividades citadas, a título exemplificativo, é que estão relacionadas com o fato gerador do imposto, seja pela circulação de produto, objeto de industrialização, seja pela prestação do serviço de transporte ou mesmo pela atividade de comércio varejista, fazendo com que os adquirentes se enquadram na figura de contribuintes, portanto, responsáveis pelo recolhimento da diferença de alíquotas incidente nas operações.

Ressalta que todos os contribuintes possuíam a condição de ativo quando da realização das operações fiscalizadas.

Destaca que a baixa do CNPJ do contribuinte Saveiros Camuyrano somente ocorreu em janeiro de 2021 - Doc. 3, sendo que as operações, objeto de lançamento, ocorreram em 2020, período que se encontrava ativo. Situação similar é a da entidade Salvador Logística, que a despeito de ter seu cadastro inabilitado em março de 2020, suas operações datam de 2018.

Conclui que exigência do ICMS-DIFAL por parte do remetente, quando de operações destinadas a contribuintes, é inconstitucional e ilegal, uma vez que contraria dispositivos constitucionais e legais, diante da comprovação advinda do próprio cadastro de contribuintes do estado da Bahia, a autuação deve ser completamente afastada.

Ao tratar da base de cálculo do ICMS-DIFAL, diz não haver necessidade de adentrar no cálculo em si do lançamento, haja vista a clara e evidente demonstração da ausência de sua responsabilidade pelo recolhimento do imposto exigido, contudo, contesta a inaplicabilidade da base de cálculo dupla aplicada no cálculo do ICMS-DIFAL.

Explica que o novo modelo de cobrança do diferencial de alíquotas, nas vendas realizadas a consumidores finais de mercadorias ou serviços, fora introduzido na Constituição Federal por meio da Emenda Constitucional nº 87/15 e posteriormente os estados, via Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, celebraram o Convênio ICMS 93/15, que regulamentou a cobrança. Em que pese a ulterior declaração de inconstitucionalidade pelo STF em relação a determinadas cláusulas do Convênio, a decisão teve seus efeitos modulados para valer a partir do exercício financeiro de 2022.

Nesse sentido, observa que o período fiscalizado se encontra sob a égide do Convênio ICMS 93/15, que previa base única para o cálculo do valor devido a título de diferencial de alíquotas, conforme previsto na Cláusula segunda, reproduzida.

Pondera que apesar das alterações na legislação baiana no sentido de alterar o texto original da Lei nº 7.014/96, quanto à previsão da base de cálculo do diferencial de alíquotas, para instituição da base dupla, vão de encontro ao determinado pelo citado Convênio ICMS 93/15, vigente à época do período fiscalizado.

Complementa que, embora a Lei Complementar nº 190/2022, traga a previsão da base dupla, passando a fazer sentido, então, a alteração introduzida no art. 17, inc. XI da Lei nº 7.014/96, por meio da Lei nº 14.415/21, a base só pode ser utilizada a partir de 2022, já que antes, o regramento então vigente, ou seja, o Convênio ICMS 93/15 previa de forma expressa o cálculo pela base única.

Por fim, requer:

- a) O reconhecimento da impugnação, vez que tempestiva e pertinente;
- b) O cancelamento do Auto de Infração e o débito nele apontado, bem como as respectivas multas e juros incidentes, diante da inexistência de responsabilidade por sua parte, tendo em vista a comprovação de que as operações foram realizadas com contribuintes e, consequentemente, verdadeiros responsáveis pelo recolhimento do tributo, objeto de lançamento;
- c) O reconhecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário enquanto estiver em discussão administrativa, conforme previsto no art. 151, inc. III do Código Tributário Nacional.

Um dos autuantes prestou a informação fiscal às fls. 76 e 77, onde, reproduziu a infração e sobre a alegação da defesa de que os destinatários são contribuintes inscritos e que, nesta hipótese, caberia aos mesmos efetuarem o recolhimento do ICMS-DIFAL, admite assistir razão a autuada neste ponto.

Atesta que de fato, todos os destinatários das operações são contribuintes inscritos e nesse propósito, relata que foi introduzida uma coluna adicional no demonstrativo, onde registra o resultado de pesquisa quanto a atividade principal e secundária dos adquirentes, donde conclui que dentre os destinatários se incluem transportadores rodoviários e marítimos, empresas de montagem e manutenção e fabricantes de produtos químicos, ou seja, nenhum deles está caracterizado como revendedor dos mesmos itens, objeto do levantamento.

Pondera que tais produtos tem NCM 3208.90.10, que os coloca sob a égide do Convenio ICMS 74/94 – Tintas, Vernizes e Outros. Nesta condição, entende ser devida a retenção do valor correspondente à complementação da alíquota pelo remetente, revestido da condição de substituto tributário.

Finaliza, ainda que tenha havido incorreção no enquadramento junto ao sistema SLCT, a complementação do imposto é devida, cuja previsão, inclusive, está listada no art. 4º, da Lei nº 7.014/96, inc. XV, se destinada a contribuinte inscrito e inc. XVI, se destinada a não contribuinte do imposto.

Quanto à definição da base de cálculo, salienta a Lei nº 7.014/96 trata conjuntamente das duas hipóteses no art. 17, inc. XI, reproduzido.

Propugna pela manutenção da autuação.

É o relatório.

### VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de uma infração à legislação do ICMS, tempestivamente impugnada.

O sujeito passivo tomou conhecimento do início da ação fiscal mediante lavratura do Termo de Início de Fiscalização, encaminhado via *e-mail* ao seu representante, fls. 07 e 08 e foi intimado a quitar o débito ou apresentar defesa administrativa através dos Correios em 11/02/2022, fls. 14 e 15.

O demonstrativo analítico que suporta a infração consta apensado aos autos às fls. 10 e 11 impresso, e gravado em arquivo magnético no CD, fl. 12.

O sujeito passivo é contribuinte do ICMS, estabelecido do estado do Rio de Janeiro, atua na atividade econômica principal de CNAE-Fiscal 2071-1/00 - Fabricação de tintas, vernizes, esmaltes e lacas, não é inscrito do Cadastro Estadual da Bahia, tendo sido autuado em razão de, na qualidade de remetente de mercadorias a contribuintes estabelecidos na Bahia, deixou de recolher o ICMS devido à Bahia em função da Emenda Constitucional nº 87/15.

A defesa do contribuinte alegou que as *“operações objeto de lançamento no Auto de Infração, (...) foram realizadas entre contribuintes de ICMS. Diante desse fato, (...) a responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquotas recai sobre o adquirente.”*.

Nas razões para justificar a arguição, a defesa aduziu que *“o diferencial entre as alíquotas interna e interestadual nas vendas a consumidor final, contribuintes ou não do imposto, localizados em outro estado é tema consagrado constitucionalmente, consoante art. 155, incisos VII e VIII da Constituição Federal”*, portanto, *“...nas vendas a consumidores finais localizados em outro estado, a responsabilidade somente recai sobre o remetente quando da venda para não contribuintes ao passo que, quando o destinatário é contribuinte do imposto, será ele o responsável pelo recolhimento”*.

Um dos autuantes ao prestar a informação fiscal, admitiu que *“Assiste razão ao remetente neste ponto. De fato, todos os destinatários das operações são contribuintes inscritos. A propósito, introduzimos coluna adicional no demonstrativo onde registramos o resultado de pesquisa quanto à atividade principal e secundária dos adquirentes. Verifica-se que dentre estes incluem-se transportadores rodoviários e marítimos, empresas de montagem e manutenção e fabricantes de produtos químicos. Nenhum deles está caracterizado como revendedor dos mesmos itens objeto do levantamento”*.(Grifos do relator.)

Adiante, o autuante que prestou a informação, constatou que os *“produtos tem NCM 3208.90.10, o que os coloca sob a égide do Convenio ICMS 74/94 - Tintas, Vernizes e Outros.”*, e aponta que *“Nesta condição, é devida a retenção do valor correspondente à complementação da alíquota pelo remetente, revestido da condição de substituto tributário.”*, e sugeriu *“ainda que tenha havido incorreção no enquadramento junto ao sistema SLCT, a complementação do imposto é devida. A previsão, inclusive, está listada em incisos sucessivos - ‘XV’ (se destinada a contribuinte inscrito) e ‘XVI’ (se destinada a não contribuinte) do art. 4º da Lei nº 7.014/96”*, sugerindo que seja cobrado não o ICMS-DIFAL, mas o ICMS-ST decorrente das vendas, uma vez que as mercadorias estão enquadradas no regime de substituição tributária.

Assim posto, passo a analisar os argumentos da defesa e as contrarrazões dos autuantes.

Para tanto, lembro que antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 87/2015, ocorrida em 16/04/2015, nas transações interestaduais, o ICMS era devido integralmente ao estado de origem, calculado pela alíquota interna deste.

Com a vigência da citada emenda, nas operações interestadual, quando devido o diferencial de alíquotas de ICMS passou a ser compartilhado entre o estado de origem e de destino das

mercadorias, como um mecanismo de proteção ao ente federado no qual o adquirente ou tomador de serviços não contribuinte do ICMS reside.

A nova redação do inc. VII do art. 155, § 2º da Constituição Federal, dada pela Emenda Constitucional nº 87/2015, determinou a repartição de receitas do ICMS entre os estados de origem e de destino, em operações e prestações interestaduais para consumidor final, cabendo ao estado de destino o imposto correspondente a diferença da alíquota interna dos estados destinatários e a alíquota interestadual.

De acordo com a nova regra, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente ao ICMS-DIFAL será do destinatário, quando este for contribuinte do imposto e do remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto, conforme o disposto nas alíneas “a” e “b”, inc. VIII, § 2º, do art. 155, da Constituição Federal:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)*

*VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (...)*

*a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (...)*

*b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.*

A Lei nº 7.014/96, reproduz o comando constitucional referente a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-DIFAL no seu art. 2º, § 4º, incisos I e II.

Todas as operações arroladas no levantamento, correspondem a vendas de mercadorias para contribuintes do ICMS, regularmente inscritos no Cadastro Estadual, conforme resultado de pesquisa procedida pelos autuantes, constante no demonstrativo referido, fls. 78 e 79. Assim, neste caso, claramente caberia a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-DIFAL aos destinatários, fato inclusive admitido pelos autuantes.

Portanto, trata-se de exigência com ilegitimidade passiva, motivo de nulidade, conforme art. 18, inc. IV, alínea “b” do RPAF/99.

Quanto a possibilidade de manutenção do levantamento, exigindo agora o ICMS devido por substituição tributária, por se tratar as mercadorias de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, não seria possível, uma vez que dos produtos arrolados nas operações, tintas, vernizes com NCM 3208, conforme comprovado pelos autuantes, os destinatários as adquiriram para outra finalidade que não a comercialização.

Portanto, inaplicável face ao que dispõe o art. 8º, § 8º da Lei nº 7.014/96.

Diante dos fatos, voto pela decretação de nulidade do lançamento por e ilegitimidade passiva, na forma prevista no art. 18, inc. IV, alínea “b” do RPAF/99.

*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. (Grifos do relator.)*

Além do mais, se assim, mantivesse a exação, estaria caracterizada a incongruência entre a infração (falta de recolhimento do ICMS-DIFAL) e a descrição dos fatos (falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária), o que também conduz a nulidade da infração consoante art. 18, inc. IV, alínea “a” do RPAF/99.

Destarte, a infração é nula, conforme previsto no citado dispositivo do RPAF/99.

Recomendo a unidade de fiscalização promover ações fiscalizatórias junto aos destinatários das mercadorias, arroladas no presente Auto de Infração, para verificar o efetivo recolhimento do ICMS-DIFAL devido ao estado da Bahia, na forma prevista na legislação.

Pelo exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **269616.0009/22-0**, lavrado contra **JOTUN BRASIL IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE TINTAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para tomar ciência do resultado deste julgamento.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inc. I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18 de agosto de 2018.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de abril de 2023.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR