

A.I. Nº - 298624.0026/22-0  
AUTUADO - ATACADO UNIÃO LTDA.  
AUTUANTES - JOSÉ MACEDO DE AGUIAR e WÁGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/05/2023

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0075-04/23-VD

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. OPERAÇÕES DE VENDAS REALIZADAS PARA CONTRIBUINTES LOCALIZADAS NESTE ESTADO. IMPOSTO RETIDO E RECOLHIDO A MENOS. O Convênio ICMS 142/2018 dispõe sobre operações sujeitas ao regime de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes. Excluídas da autuação as operações que não se comprovou a ocorrência de vendas subsequentes. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata o presente de Auto de Infração expedido em 09/09/2022 para exigir crédito tributário no montante de R\$ 247.952,49, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, relacionado ao período de janeiro/2019 a dezembro/2021, decorrente da seguinte acusação: **Infração 01 – 008.017.002:** “*Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia*”, de acordo com planilha intitulada “*ICMS ST RETIDO A MENOR CONV. 102/17*” juntada aos autos.

O autuado, através de seus Representantes Legais, ingressou com Impugnação Parcial ao lançamento, fls. 20 a 32, arguindo inicialmente a tempestividade da peça defensiva e efetuando uma síntese dos fatos, onde destacou que tem por objeto social o comércio atacadista de peças e acessórios novos para veículos automotores, em especial o comércio por atacado de pneumáticos e câmaras-de-ar, sendo que, em razão da natureza da sua atividade, realiza diariamente diversas operações de circulação de mercadorias, estando sujeito ao recolhimento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS tanto na modalidade própria como na modalidade de substituição tributária, além dos respectivos Diferenciais de Alíquota (DIFAL), estando ainda sujeito ao cumprimento das obrigações acessórias correlatas.

Disse que, embora sempre tenha honrado com as suas obrigações fiscais, foi surpreendido com a lavratura do auto de infração em epígrafe objetivando a cobrança de DIFAL-ST sobre operações de venda de mercadorias a destinatários localizados no Estado da Bahia, cujo argumento utilizado pela fiscalização foi o de que teria procedido à retenção e recolhimento a menos dos referidos valores, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Pontuou que, conforme se verifica da planilha que acompanha o auto de infração, a fiscalização relaciona as operações realizadas no período autuado para os respectivos destinatários, os quais são em sua grande parte, estabelecimentos varejistas das mais diversas atividades (envolvendo desde revendedores de peças e acessórios para veículos automotores, até mesmo estabelecimento varejistas de setores diversos – como construção civil), contudo, asseverou que a autuação não

pode prosperar, consoante afirma que adiante demonstrará.

Antes, porém, destacou que em relação aos estabelecimentos varejistas que atuam no ramo de revenda de peças e acessórios para veículos automotores, pneumáticos e câmaras de ar e similares, que realizou o pagamento dos valores exigidos através do auto de infração, conforme se verifica da guia e respectivo comprovante de pagamento anexos (Doc. 04), sendo o valor total pago na ordem de R\$ 209.143,44, composto de R\$ 158.251,22 a título de principal, juros de R\$ 22.407,00, e R\$ 28.485,22 referente à multa (já com a redução de 70% prevista pelo artigo 45, I, da Lei Estadual nº 7.014/96), conforme planilha de cálculo afixada à fl. 23 e Doc. 05 onde constam os períodos de apuração e os valores reclamados pela fiscalização, que somados, totalizam o valor de principal referenciado acima.

Destacou que também é possível se verificar tal valor através da planilha constante do Documento 06 – anexo, onde são trazidos os montantes totais de operações por estabelecimento destinatário das mercadorias, ocorrendo, assim, a extinção parcial do crédito tributário consubstanciado no auto de infração, com fundamento no artigo 156, I, do CTN, remanescendo, dessa forma, a discussão que será debatida na presente defesa administrativa se refere à parte restante do auto de infração que diz respeito às operações de venda destinadas a estabelecimentos consumidores finais, constante das planilhas trazidas nos Docs. 07 e 08, conforme passou a expor.

Antes, de forma preliminar, passou a arguir a nulidade do Auto de Infração por ausência de fundamentação, sob a alegação de que a autuação em nenhum momento tece quaisquer esclarecimentos acerca do porquê tais valores são exigidos, não apontando com precisão os fundamentos que deram ensejo aos cálculos trazidos na planilha anexada ao auto de infração, bem como sequer há qualquer detalhamento quanto à metodologia de cálculo realizada pela fiscalização, sustentando que a ausência desses elementos lhe impede de exercer de maneira válida e eficaz o seu direito de defesa, uma vez que não foram trazidos os critérios e fundamentos que levaram a fiscalização a proceder aos cálculos constantes da planilha, bem como não houve a apresentação de fundamentação precisa acerca da eventual infração atribuída.

Por esta razão, citando o Art. 18, II e IV “a” do RPAF/BA aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, suscitou a nulidade do Auto de Infração ante ao que considera a existência de atos praticados com preterição ou prejuízo do direito de defesa, posto que, competiria à fiscalização, inclusive com base no princípio da verdade material e com fundamento nas disposições do artigo 142 do CTN, efetivamente apurar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, identificando e demonstrando, quais foram efetivamente as supostas diferenças que seriam devidas.

No tópico seguinte intitulado “*DA INEXIGIBILIDADE DAS DIFERENÇAS DO DIFAL-ST – DA IMPOSSIBILIDADE DA EXIGÊNCIA EM FACE DE MERCADORIAS VENDIDAS A ESTABELECIMENTOS CONSUMIDORES FINAIS NÃO CONTRIBUINTES DO ICMS*”, aduziu que uma parte da exigência fiscal foi objeto de recolhimento em razão de haver identificado que os valores objeto da autuação se relacionavam a operações de vendas de mercadorias a estabelecimentos varejistas localizados no Estado da Bahia, ao tempo em que, através da análise das atividades exercidas pelos adquirentes das mercadorias, identificou aqueles que atuam no ramo de revenda de peças e acessórios para veículos automotores, e outros estabelecimentos que embora adquiram tais mercadorias, não atuam no ramo em questão, destacando que feita essa separação, optou por recolher os valores objeto da exigência fiscal que dizem respeito às operações realizadas com estabelecimentos revendedores das referidas mercadorias, remanescendo, portanto, a discussão quanto às operações celebradas com estabelecimentos consumidores finais não contribuintes do ICMS e que não atuam no ramo de comercialização de peças e acessórios para veículos automotores.

Destacou, inicialmente, que atualmente não se aplica o Convênio ICMS 85/93, referenciado no Auto de Infração, uma vez que o mesmo foi revogado pelo Convênio ICMS 102/2017.

Em seguida citou que a Cláusula primeira do Convênio ICMS 102/17 com redação dada pelo Convênio ICMS 42/2019, com efeitos a partir de 01/01/2019, estabeleceu que para as operações

interessaduais com bens e mercadorias constantes do Anexo XVI do Convênio ICMS 142/2018 (pneumáticos, câmaras de ar, entre outros), seria adotada a sistemática da substituição tributária aplicando-se as disposições tanto do Convênio ICMS 102/2017 como do Convênio ICMS 142/2018, sendo que, nesse sentido, o Convênio ICMS 142/2018 estabelece em sua Cláusula Primeira:

*“Cláusula primeira Os acordos celebrados pelas unidades federadas para fins de adoção do regime da substituição tributária do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subsequentes observarão o disposto neste convênio.*

*§ 1º O disposto no caput desta cláusula aplica-se também ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais com bens e mercadorias destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário contribuinte do imposto”.*

Observou que, em linhas gerais, o aludido dispositivo esclarece que haverá a observância das disposições constantes do referido Convênio para fins de substituição tributária no que diz respeito às operações subsequentes, tratando-se de diretriz básica da sistemática de substituição tributária, onde o substituto recolhe o ICMS relativo à sua operação, bem como as operações subsequentes que vierem a se realizar e que seriam passíveis da exigência do imposto, acrescentando que o referido dispositivo ainda esclarece que as disposições do Convênio e as regras relacionadas à substituição tributária serão aplicadas ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais com bens e mercadorias destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário contribuinte do imposto, tratando-se, assim, do denominado DIFAL-ST, restando evidente que o Convênio ICMS 142/18 é claro ao afirmar que o DIFAL-ST somente seria aplicável nas hipóteses de operações interestaduais com bens e mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado de destinatário que seja contribuinte do imposto, não havendo qualquer menção a destinatários que não sejam contribuintes do imposto.

Nesse ponto, aduziu que em relação às operações que não foram objeto do pagamento já noticiado trata-se de operações realizadas com destinatários não contribuintes do imposto, não havendo que se falar, portanto, na aplicação das disposições relacionadas ao DIFAL-ST, observando que levando-se em conta a planilha constante do Doc. 08, é possível se verificar que os destinatários ali constantes dedicam-se a atividades totalmente alheias à comercialização de peças e acessórios para veículos automotores, sendo que em grande parte são empresários individuais, ME/EPP ou EIRELI, executando atividades como comércio de materiais de construção, combustíveis, transportes de cargas e de passageiros, alimentos, ferragens e ferramentas, etc., o que leva à conclusão de que as mercadorias comercializadas pela contribuinte e remetidas a tais estabelecimentos não são objeto de revenda, sendo que, tal fato é possível de se verificar pela análise dos respectivos CNAES constantes dos Cartões de CNPJ e SINTEGRA desses estabelecimentos (Doc. 09), cujas atividades não se relacionam à comercialização de peças e acessórios para veículos automotores, citando exemplos às fls. 28 a 30.

Em conclusão requereu primeiramente o reconhecimento da extinção parcial do auto de infração face ao pagamento realizado, nos termos do artigo 156, I, do CTN, em relação aos valores e respectivos períodos de apuração indicados nas planilhas constantes dos Doc. 05/06 – anexos.

Requereu, também, seja julgada totalmente procedente a presente impugnação, para que seja reconhecida a nulidade do auto de infração face à insubsistência do trabalho fiscal, com a consequente desconstituição do lançamento tributário, ao tempo em que, caso não acolhida a preliminar de nulidade, requereu em relação à parte remanescente do auto de infração que não foi objeto de quitação, que seja desconstituído o lançamento tributário efetuado, com o consequente cancelamento do débito fiscal reclamado, no tocante aos valores e períodos de apuração indicados nas planilhas constantes dos Doc. 07/08 – anexos, face aos fundamentos jurídicos apresentados na presente defesa administrativa.

Requereu, ainda, com fundamento no artigo 151, Inciso III, do CTN, seja reconhecida a suspensão

da exigibilidade dos valores exigidos e que pretende comprovar os argumentos acima mediante a apresentação de provas, em especial as de natureza documental, protestando desde já pela juntada de documentos adicionais.

Ao final, pugnou que todas as intimações relativas ao presente feito sejam expedidas exclusivamente em nome de LAURINDO LEITE JÚNIOR, inscrito na OAB/SP sob nº 173.229 e LEANDRO MARTINHO LEITE, OAB/SP sob nº 174.082, ficando ressalvada a possibilidade de intimação pessoal dos demais advogados substabelecidos, sob pena de nulidade.

Um dos autuantes prestou a Informação Fiscal de fls. 204 e 205, onde destacou que o autuado acatou parte do Auto de Infração e efetuou o respectivo pagamento, fls. 22 e 23.

Quanto à parte remanescente da autuação, defendida pelo autuado, os CNA's anexos, fls. 165, 166, 190, 193 e 196, *“entre outros”*, comprovam que os mesmos comercializam pneumáticos, mesmo sendo atividade secundária, conforme preconiza o Convênio ICMS 142/18, item III, *“às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, desde que este estabelecimento não comercialize o mesmo bem ou mercadoria”*.

Concluiu asseverando que *“a defesa não pode prosperar”*, opinando pela Procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O presente lançamento tributário decorreu da exigência de ICMS no montante de R\$ 247.952,49, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, relacionado ao período de janeiro/2019 a dezembro/2021, decorrente da seguinte acusação: *“Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia”*, de acordo com planilha intitulada *“ICMS ST RETIDO A MENOR CONV. 102/17”* juntada aos autos.

Apesar do autuado ter suscitado a nulidade do lançamento por ausência de fundamentação dos fatos que deram azo aos cálculos constantes das planilhas elaboradas pelos autuantes, razão pela qual teria lhe impedido de exercer de maneira eficaz seu direito de defesa, vejo que esse argumento não pode ser acolhido na medida em que o autuado além de ter entendido a autuação, vez que acolheu parte da mesma, enquanto que em relação a parcela remanescente apresentou defesa contestando os fatos objeto da autuação.

Ademais, a planilha elaborada pelos autuantes, se apresenta de forma detalhada, se referindo a imposto ST retido a menos à luz do Convênio ICMS 102/17, indicando os cálculos por cada documento fiscal o que possibilitou, ao autuado, plenas condições para o exercício da defesa, o que afinal o fez, onde não impugnou os cálculos levados a efeito pelos autuantes, apenas a inclusão de alguns adquirentes das mercadorias comercializadas, o que será analisado no mérito da autuação.

Não acolho, portanto, a nulidade suscitada.

Em relação ao mérito da autuação, do valor original autuado na ordem de R\$ 247.952,49 o autuado inicialmente reconheceu como devida a quantia de R\$ 158.251,52, conforme DAE de fls. 61/62, por se referirem a operações realizadas com estabelecimentos varejistas que atuam no ramo de revenda de peças e acessórios para veículos automotores (pneumáticos e câmaras de ar e similares), remanescendo, portanto, a discussão relacionada às operações de vendas destinadas a estabelecimentos consumidores finais dessas mercadorias, que totalizaria o montante questionado na ordem de R\$ 89.700,97.

Vejo, entretanto, que após concluída a instrução do presente PAF, com seu encaminhamento à Secretaria do CONSEF para inclusão em pauta para julgamento, foi incluído extrato de pagamento emitido pelo Sistema SIGAT/SEFAZ dando conta que em 07/11/2022 o autuado efetuou pagamento



do débito reconhecido com a seguinte configuração: Valor autuado R\$ 247.952,49; valor principal pago R\$ 171.088,98; Acréscimo moratório R\$ 27.789,17 e multa R\$ 10.268,29, totalizando o valor pago na ordem de R\$ 209.143,44. Desta maneira, remanesce a discussão apenas em relação ao valor de R\$ 76.863,51.

A este respeito sustentou o autuado que o Convênio ICMS 142/18 é claro ao afirmar que a Difal ST somente se aplica nas hipóteses de operações interestaduais com bens e mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado de contribuinte que seja contribuinte do imposto, inexistindo menção a destinatários não contribuintes do imposto, apontando uma série de operações ocorridas com empresas que atuam na área de materiais de construção, combustíveis, transportes de cargas e de passageiros, alimentos, ferragens, etc., o que lhe levou a concluir que tais mercadorias comercializadas com esses estabelecimentos não são objeto de revenda.

Um dos autuantes, ao prestar a Informação Fiscal, se limitou a afirmar que quanto à parte remanescente da autuação, defendida pelo autuado, os CNA's anexos, fls. 165, 166, 190, 193 e 196, "entre outros", comprovam que os mesmos comercializam pneumáticos, mesmo sendo atividade secundária, conforme preconiza o Convênio ICMS 142/18, item III, razão pela qual "a defesa não pode prosperar".

Analizando o Convênio ICMS nº 142/18, vejo que este "*Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes*", (grifos acrescidos). Portanto, consoante se observa, o Convênio se refere a operações com encerramento de tributação, relativo ao imposto devido pelas operações subsequentes.

Já em suas Cláusulas oitava e nona dispõe:

**Cláusula oitava** *O contribuinte remetente que promover operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária poderá ser o responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes devido à unidade federada de destino, mesmo que o imposto tenha sido retido anteriormente.*

**Parágrafo único.** *A responsabilidade prevista no caput desta cláusula aplica-se também ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária e destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.*

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

*I - às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária a estabelecimento industrial fabricante do mesmo bem e mercadoria;*

*II - às transferências interestaduais promovidas entre estabelecimentos do remetente, exceto quando o destinatário for estabelecimento varejista;*

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

*IV - às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias a estabelecimento localizado em unidade federada que lhe atribua a condição de substituto tributário em relação ao ICMS devido na operação interna;*

*V - às operações interestaduais com bens e mercadorias produzidas em escala industrial não relevante, nos termos deste convênio.*

*§ 1º Ficam as unidades federadas de destino autorizadas a não aplicar o regime de que trata o caput desta cláusula nas operações entre estabelecimentos de empresas interdependentes, exceto se o destinatário for varejista.*

*§ 2º Para os efeitos desta cláusula, não se considera industrialização a modificação efetuada no bem ou na mercadoria pelo estabelecimento comercial para atender à especificação individual do consumidor final.*

*§ 3º Na hipótese desta cláusula, exceto em relação ao inciso V desta cláusula, a sujeição passiva por substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário, salvo disposição em contrário na legislação*

da unidade federada de destino.

§ 4º O disposto no inciso IV desta cláusula somente se aplica a partir do primeiro dia do primeiro mês subsequente ao da disponibilização, pelas unidades federadas, em seus respectivos sítios na internet, do rol dos contribuintes e respectivos segmentos de bens, mercadorias ou itens, detentores de regimes especiais de tributação que lhes atribuem a responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas operações subsequentes.

§ 5º O rol dos contribuintes e respectivos segmentos de bens, mercadorias ou itens, de que trata o § 4º desta cláusula, deve ser encaminhado à Secretaria Executiva do CONFAZ, para disponibilização em seu sítio eletrônico na internet.

Apesar da autuação tratar de retenção e recolhimento efetuado a menos pelo autuado, a tese defensiva em relação a parcela contestada ser no sentido de que o Convênio ICMS 142/18 é claro ao afirmar que a Difal ST somente se aplica nas hipóteses de operações interestaduais com bens e mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado de contribuinte que seja contribuinte do imposto, inexistindo menção a destinatários não contribuintes do imposto, apontando uma série de operações ocorridas com empresas que atuam na área de materiais de construção, combustíveis, transportes de cargas e de passageiros, alimentos, ferragens, etc., o que lhe levou a concluir que tais mercadorias comercializadas com esses estabelecimentos não são objeto de revenda, vejo que, a rigor, o citado Convênio fala de encerramento de imposto devido nas operações subsequentes, o que denota que não é devida a exigência nos casos de aquisições para uso ou consumo próprio.

Considerando que os autuantes se limitaram a sustentar que os CNA's anexos, fls. 165, 166, 190, 193 e 196, "entre outros", comprovam que os adquirentes das mercadorias comercializam pneumáticos, **mesmo sendo atividade secundária**, não vieram aos autos qualquer comprovação neste sentido, portanto, ao meu entender, não deve prevalecer a exigência remanescente no valor de R\$ 76.863,51, razão pela qual voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 171.088,98, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Finalmente, quanto ao pedido dos Patronos do autuado que as intimações relacionadas ao presente PAF sejam encaminhadas exclusivamente em nomes dos advogados indicados, esclareço que estas se processam com base no preconizado pelo Art. 108 e seus incisos do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, entretanto nada impede que tal pedido seja também atendido, não implicando em nulidade do ato processual o não atendimento.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298624.0026/22-0**, lavrado contra **ATACADO UNIÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 171.088,98**, acrescido da multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea "e" da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais, devendo o autuado ser cientificado desta decisão e homologados os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de abril de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR