

A. I. N° - 269616.0002/22-6
AUTUADO - JOTUN BRASIL IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE TINTAS LTDA.
AUTUANTES - JOSÉ MACEDO DE AGUIAR e WÁGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 26/06/2023

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0109-03/23-VD**

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA USO, CONSUMO E ATIVO FIXO. O procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 28/01/2022, refere-se à exigência de R\$ 801.137,25 de ICMS, acrescidos da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 006.005.001: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo e/ou consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a março, maio a novembro de 2017; janeiro, março a setembro de 2018; janeiro, março a junho, agosto a novembro de 2019; janeiro, março a setembro, novembro e dezembro de 2020; janeiro a dezembro de 2021.

O Autuado apresentou impugnação às fls. 28 a 35 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e afirma que o presente Auto de Infração se encontra eivado de nulidade, em razão de erro em relação ao sujeito passivo da obrigação tributária objeto de lançamento, uma vez que, nas operações objeto da autuação, figura como vendedor da mercadoria e não como adquirente, como pressupõe o descritivo da infração imputada.

Diz que é pessoa jurídica atuante no ramo de fabricação de tintas e vernizes e, no desenvolver de sua atividade, vende mercadorias objeto de seu processo industrial para adquirentes localizados em diferentes Estados da Federação. As operações autuadas são justamente, vendas realizadas para adquirentes localizados no Estado da Bahia, conforme resta demonstrado pelos documentos fiscais que acobertaram as operações e estão indicados no memorial de cálculo fornecido pelo Autuante, bem como podem ser verificados exemplos nos documentos anexados à defesa.

Considerando que a descrição da infração determina que o Autuado teria deixado de recolher diferença de alíquotas na aquisição de mercadorias oriundas de outros Estados em operações em que, em verdade, é vendedor e não adquirente, diz que não resta outra saída senão a nulidade do Auto de Infração, ante a sua ilegitimidade passiva.

Observa que a despeito da confiança no acolhimento da preliminar acima pleiteada, permite-se adentrar no mérito da autuação, face ao princípio da eventualidade.

Transcreve o art. 114 do CTN e afirma que o fato gerador designa a situação que enseja a aplicação do mandamento previsto na lei tributária, dando nascimento ao dever concreto de pagar o tributo.

Menciona o art. 4º, inciso XV e XVI da Lei nº 7.014/96, e diz que a situação fática gera a obrigação de pagar DIFAL nas aquisições interestaduais na: (i) aquisição quando a operação tem por destino contribuinte do imposto ou (ii) a venda, na hipótese de remessas a não contribuintes.

Afirma que as vendas podem ser evidenciadas pela análise dos documentos fiscais que ampararam as operações, nas quais ficam claros os CFOPs de vendas ou outras saídas, bem como quem são as figuras de vendedor e comprador.

Lembra que a situação fática narrada no Auto de Infração é fato gerador da diferença de alíquotas, fazendo nascer a obrigatoriedade pelo recolhimento do imposto, todavia, essa obrigação, como demonstrado acima, é do adquirente, cliente do Autuado, na medida em que é ele a parte da relação contratual que realiza a operação de aquisição.

Informa que nas operações de venda para cliente contribuinte do ICMS, localizado no Estado da Bahia, não praticou o fato gerador cuja base legal é mencionada para justificar o Auto de infração ora impugnado e, por esse motivo, não possui obrigação de arcar com o valor do débito exigido.

Transcreve o art. 121 do CTN e diz que são obrigados ao pagamento do tributo aqueles denominados contribuintes ou responsáveis, os quais encontram-se detalhados no parágrafo único do mencionado artigo.

Passando a análise para a legislação do Estado da Bahia, sobretudo o art. 5º, § 1º-A da Lei 7.014/96, diz que verificou quem é o contribuinte, ou seja, aquele que guarda relação pessoal e direta com o fato gerador e que tem a obrigação quanto ao pagamento do tributo objeto de lançamento do Auto de Infração impugnado.

Informa que nas operações de venda e outras saídas das mercadorias indicadas no Auto de Infração, efetuou destaque do ICMS de sua operação própria e procedeu com o efetivo recolhimento do imposto estadual, na medida em que sujeito passivo desta obrigação.

No que tange ao recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual na aquisição de mercadorias oriundas de outras UF destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, não há que se falar em recolhimento por parte do Impugnante, uma vez que não tem obrigação em relação ao recolhimento, já que a responsabilidade fica a cargo do destinatário, quando contribuinte do imposto.

Para comprovar que os adquirentes são responsáveis pelo recolhimento do DIFAL, diz que anexa aos autos consulta realizada no site do Estado da Bahia, relacionada aos contribuintes inscritos no seu cadastro, na qual constatou que todos possuem inscrição e apuram o ICMS com base no regime de conta corrente fiscal ou Simples Nacional. Ou seja, a informação sobre a condição de contribuinte advém da própria SEFAZ e o Impugnante como vendedor de boa-fé e diante da confiança de tais informações, realizou regularmente suas operações, sem recolher tributo que não fazia parte de seu rol de responsabilidade.

Entende que o Auto de Infração ora impugnado demonstra erro quanto ao sujeito que figura no polo passivo obrigacional, tendo em vista que menciona ausência de recolhimento quando da aquisição de mercadorias e o Autuado é, nas operações questionadas, vendedor remetente.

Afirma que não há que se falar em sua responsabilidade, na medida em que o recolhimento do DIFAL fica a cargo do adquirente contribuinte. Ainda que se quisesse ultrapassar a questão da ótica do vendedor e do adquirente, não haveria como se imputar responsabilidade ao Impugnante, uma vez que efetuou vendas a contribuintes do imposto.

Ressalta que todos os destinatários possuíam a condição de contribuinte “ativo” quando da realização das operações objeto da fiscalização. E mesmo o adquirente Salvador Logística, que teve o cadastro de contribuinte inabilitado, esse fato ocorreu em 03/2020, posterior ao objeto de lançamento do presente Auto de Infração, nas quais as operações datam do ano de 2018.

Diante dos argumentos acima apresentados, reafirma que o Auto de Infração se equivoca em relação às operações que realizou, relativamente à venda de mercadoria e não de aquisição, quanto em relação à sujeição passiva pela realização do fato gerador.

Entende não haver necessidade de se adentrar no cálculo em si do lançamento efetuado a título de diferença de alíquota, considerando a demonstração da ausência de sua responsabilidade.

Afirma que, oportunizando-se o momento de contestação, comenta sobre a inaplicabilidade da base de cálculo dupla quando da apuração do imposto referente à diferença de alíquota.

Diz que o novo modelo de cobrança do diferencial de alíquotas nas vendas realizadas a consumidores finais das mercadorias ou serviços fora introduzido na Constituição Federal por meio da EC 87/15 e, como desdobramento da mesma, os Estados, via Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, acordaram o Convênio 93/15, o qual regulamentou referida cobrança.

Comenta sobre a ulterior declaração de inconstitucionalidade por parte do STF em relação a cláusulas do Convênio, com efeitos modulados para valer a partir do exercício de 2022, e apresenta o entendimento de que se deve observar que o período fiscalizado se encontra sob a égide do Convênio 93/15, o qual previa base única para cálculo do valor devido a título de diferença de alíquota.

Dessa forma, no que tange ao cálculo do diferencial de alíquotas, afirma que em relação às operações anteriores ao exercício de 2022, somente poderia ser realizado considerando base única, tal como disposto no então regramento nacional sobre o tema.

Também menciona o art. 17, § 1º, inciso II, alínea “c” da Lei nº 7.014/96, destacando que o IPI integra a base de cálculo nas saídas efetuadas por contribuinte do imposto federal com destino a consumidor ou usuário final, a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza não considerado contribuinte do ICMS, para uso, consumo ou ativo immobilizado de estabelecimento de contribuinte.

Ressalta que de acordo com os documentos exemplificativos (doc. 5), a base de cálculo nas notas fiscais que emitiu é composta do valor total, adicionado da parcela do IPI. Desse modo, não há que se falar em nova inclusão do IPI quando o cálculo do DIFAL que eventualmente seria devido na operação.

A despeito dessa constatação, afirma restar comprovado pelo documento fiscal anexo, que o cálculo realizado pela Fiscalização adiciona sobre a base de cálculo já composta pelo IPI, o montante deste tributo, restando clara a sua inclusão em duplicidade, a qual deve ser desconsiderada, tendo em vista seu flagrante equívoco.

Por fim, afirma que não menos oportuno, o art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Provisórias previu que o diferencial de alíquotas com base no novo modelo inserido pela EC 87/15 deveria observar, durante um período de transição, percentuais de partilha entre os estados e origem e destino.

Alega que o memorial de cálculo apresentado pelo Autuante não levou em consideração os percentuais de partilha e, nesse sentido, foram calculados valores maiores que os devidos ao Estado da Bahia, na medida em que, mesmo para anos anteriores a 2019, o cálculo da parcela devida ao estado destinatário fora feito considerando-se o percentual de 100%.

Diante de todo o exposto, 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 nulidade da autuação maculada pela ilegitimidade passiva.
- c) Caso não seja acolhida a preliminar de nulidade, sejam recepcionados os argumentos demonstrados no mérito, para afastamento da responsabilidade do estabelecimento autuado pelas vendas interestaduais para contribuintes, verdadeiros responsáveis pelo recolhimento do DIFAL, ou ainda, em último caso, que sejam recalculados os valores devidos aplicando-se os parâmetros corretos.

- d) O reconhecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário enquanto estiver em discussão administrativa, tendo em vista a disposição contida no art. 151, III do Código Tributário Nacional.

O Autuante presta informação fiscal à fl. 123 dos autos. Diz que realizou “Intimação de Correção de Enquadramento”. Essa intimação visa economia processual em face do pleito do Autuado que na sua Defesa (fl. 28) solicita nulidade do PAF por erro de enquadramento.

Informa que foi realizada a seguinte correção e enquadramento da infração: “DEIXOU DE PROCEDER A RETENÇÃO DO ICMS E O CONSEQUENTE RECOLHIMENTO, NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO, RELATIVO À DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS, NAS VENDAS REALIZADAS AO ESTADO DA BAHIA, ORIUNDAS DE OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO, DESTINADAS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO”.

Também informa que anexou à intimação, cópia do PAF e mídia, e a partir da ciência o contribuinte tem o prazo de até 30 (trinta) dias para elaborar nova defesa. “cópia enviada ao contribuinte via correio”.

O Defendente apresentou nova impugnação às fls. 153 a 179 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa, faz uma breve síntese dos fatos e registra que, a partir da leitura da “correção de enquadramento” o Autuante substituiu os fatos narrados no Auto de Infração, os quais faziam referência à aquisição de mercadorias, por seu completo inverso, isto é, pela venda de mercadorias na condição de substituto tributário. Diz que foi concedido prazo de 30 dias, quando o correto é 60 dias para nova impugnação.

Alega que a pretensa correção do Auto de Infração em nada modifica o erro da autuação na determinação do sujeito passivo da relação tributária, evidenciando ainda mais a nulidade do lançamento, sendo certo que o Auto de Infração ora combativo possui diversos vícios insanáveis, que impõem o seu cancelamento.

Transcreve os arts. 18 e 39 do RPAF-BA e destaca que o Auto de Infração originário, lavrado em 28/01/2022, incorreu em evidente erro em relação ao sujeito passivo da obrigação tributária, ao consignar que o Impugnante deixou de recolher o ICMS nas “operações de aquisição de mercadorias oriundas de outras UF”, quando, em verdade, figura como vendedor da mercadoria e não como adquirente.

Diz que o erro na delimitação do sujeito passivo foi detalhadamente explicitado na primeira impugnação apresentada, quando foi esclarecido que o Impugnante não poderia ser responsabilizado pelo recolhimento da diferença de alíquotas, uma vez que não é adquirente de mercadorias, devendo, por consequência, ser reconhecida a nulidade do Auto de Infração.

Menciona que após ter recebido a peça de defesa a SEFAZ, na tentativa de sanar o vício quanto à legitimidade passiva, procedeu a expedição de intimação para “Correção de Enquadramento” do Auto de Infração.

Entende que a “correção” realizada pelo Autuante foi utilizada como forma de tentar “salvar” o lançamento originário, consistiu em integrar ao texto original da autuação a informação de que a responsabilidade do impugnante pelo recolhimento do ICMS decorreria de sua qualidade de sujeito passivo por substituição e que os fatos geradores corresponderiam a “vendas realizadas ao Estado da Bahia”.

Comenta que apesar de a comercialização de tintas e vernizes constar no item 25 do Anexo 1 da Lei 7.014/96, que prevê as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, o contribuinte alienante será substituto tributário tão somente quando a operação ocorrer no Estado da Bahia, e não em operações oriundas de outra unidade da Federação. Transcreve o art. 8º da mencionada Lei.

Alega que no presente caso, os contribuintes são consumidores finais dos produtos que foram comercializados, sendo todos contribuintes do ICMS. Logo, entende que não há posterior alienação das mercadorias que justifique a antecipação do recolhimento do ICMS.

Afirma que a despeito da alteração da definição da infração, os dispositivos legais que confeririam embasamento ao enquadramento permanecem exatamente os mesmos. Tais dispositivos informam que a diferença de alíquota de ICMS é devida “nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente” (art. 305, § 4º, III, “a” do RICMS-BA).

Registra que os dispositivos legais conflitam diretamente com o enquadramento fático que consta no Auto de Infração e, para que não restem dúvidas sobre a nulidade aqui tratada, transcreve o que dispõe o art. 305, § 4º, Inciso III, alínea “a” do RICMS-BA, reproduzindo também, o art. 5º, § 1º-A da Lei 7.014/96.

Reforçando a nulidade, cita o art. 4º, incisos XV e XVI da Lei 7.014/96, ressaltando que o fato de as vendas serem realizadas a consumidores finais contribuintes do ICMS é facilmente comprovado pela análise dos códigos fiscais de operação e produção (CFOP) contidos nas notas fiscais que acompanharam as operações que realizou.

Informa que dentre as operações realizadas, estão a “venda de produção do estabelecimento” (CFOP 6101), a “venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros” (CFOP 6102), a “venda de produção do estabelecimento entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário em venda à ordem” (CFOP 6118 e a “venda de produção do estabelecimento remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente” (CFOP 6122).

Esclarece que não são utilizados códigos de operação referentes a saída de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (CFOP 5400) e tampouco os códigos específicos para venda destinada a não contribuinte, tais como o CFOP 6.107, correspondente à “venda de produção do estabelecimento, destinada a não contribuinte” ou o CFOP 6.108, que indica a “venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte”.

Pondera que além da análise dos CFOPs, a consulta ao cadastro dos contribuintes inscritos da SEFAZ-BA, permite perceber que os adquirentes das mercadorias que foram comercializadas possuem inscrição na SEFAZ-BA e apuram o ICMS com base no regime de conta corrente fiscal ou Simples Nacional. Todos os destinatários possuíam a condição de contribuinte “ativo” quando da realização as operações objeto de fiscalização.

Destaca, ainda, que a análise das fichas cadastrais dos adquirentes das mercadorias igualmente demonstra que não possuem atividade de revenda de tintas e vernizes, confirmando sua qualidade de consumidor final. Cita exemplos.

Entende que ao contrário do que sustenta o Autuante, a “correção” do enquadramento reforça ainda mais a inconsistência na delimitação dos fatos, na medida em que tenta adequar o caso concreto, venda de produto a destinatário final contribuinte do ICMS, à hipótese de substituição tributária.

Nesse caso, não há que se falar em responsabilidade tributária, tendo em vista que, na hipótese de venda a destinatário final contribuinte do ICMS, não é o vendedor o responsável pelo recolhimento da diferença de alíquotas, mas sim o adquirente.

Conclui ser evidente que a legislação não atribui legitimidade passiva ao Impugnante para recolher diferença de alíquota nas vendas que realiza a adquirentes na Bahia, impondo-se o reconhecimento da ilegitimidade passiva para responder pelo recolhimento do imposto, devendo ser declarado totalmente nulo o presente Auto de Infração.

Sobre a retificação do enquadramento, diz ser notório que, com substancial mudança na descrição dos fatos, importa vício material insanável. Cita o art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN).

Comenta sobre os conceitos de vício material e vício formal e afirma que mesmo após a “correção” do lançamento, o Auto de Infração continua equivocado, vez que, como demonstrado anteriormente, não é responsável tributário no recolhimento do diferencial de alíquota cobrado.

Frisa que a validade da autuação depende do cumprimento de todos os requisitos dispostos no art. 39 do RPAF-BA, pois são eles inerentes à própria matéria tributável e indispensáveis ao lançamento.

Comenta o que vem a ser matéria tributável e destaca que a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, em julgamento que versou sobre erro no enquadramento dos fatos que deram origem à autuação, asseverou que a fundamentação equivocada importa em inobservância do art. 39 do RPAF, bem como óbice ao exercício pleno do direito de defesa do contribuinte (Acórdão CJF Nº 0224-12/11). Quanto aos vícios materiais cita o Acórdão CJF Nº 0353-12/19.

Também alega que na presente autuação, além de todas as nulidades já apontadas, o Autuante apresenta cálculos com divergências quanto ao valor base e quanto à fórmula de apuração do ICMS devido ao Estado da Bahia em razão da diferença de alíquota, incorrendo em nítida falha quanto à determinação da exigência fiscal, ou seja, mais um vício material.

Afirma que não há similitude em nenhum momento entre os valores que constam em cada tabela do corpo do auto de Infração e na planilha que serviria ao suposto detalhamento do cálculo. A divergência recai inclusive sobre as próprias fórmulas de cálculo utilizadas pelo autuante na planilha em referência e na tabela que consta no corpo do Auto de Infração.

Diz que o valor devido a título de diferença de alíquota na planilha, é obtido a partir da incidência da alíquota de 18% sobre o valor da operação majorada pela base dupla do DIFAL, extraído dessa base o valor já recolhido pelo remetente a título de ICMS interestadual.

Já o valor devido, na tabela, é o resultado da aplicação da alíquota de 14% sobre uma base de cálculo majorada, que não guarda vínculo com quaisquer dos valores que constam nas notas fiscais emitidas em razão da venda de tintas e vernizes a consumidores no Estado da Bahia.

Também alega que a alíquota interestadual de 4% aplicada uniformemente pelo Autuante para todos os períodos de apuração indicados no Auto de Infração, está manifestamente errada, o que comprova mais um vício de natureza material.

Informa que está sujeito ao recolhimento do ICMS ao Estado do Rio de Janeiro à alíquota interestadual de 4% em relação unicamente às mercadorias importadas, e à alíquota de 7% em relação às mercadorias produzidas naquele Estado. Parte considerável das notas fiscais utilizadas para lavratura do Auto de Infração apontavam precisamente que a alíquota interestadual aplicada na operação era a de 7%.

Entende que o erro na apuração do ICMS, em razão de alíquota diversa daquela prevista em lei, gera patente nulidade no lançamento, por vício material, bem como o dever da Administração Tributária de cancelar integralmente o Auto de Infração emitido sem respeitar as alíquotas fixadas legalmente para a hipótese de incidência tributária.

Diz que não pode deixar de mencionar que foi enviado como anexo único do Auto de Infração planilha contendo informações sobre a comercialização de cerveja, o que não encontra vínculo algum com a sua atividade e tampouco com as operações que foram objeto da autuação. Para que não restem dúvidas quanto ao erro grosseiro no envio do arquivo, reproduz a referida planilha à fl. 171.

Ressalta que as nulidades aqui tratadas novamente enquadram-se no disposto no art. 18, II e IV, “a” do RPAF, considerando que não foi possível encontrar uma convergência entre as bases de cálculo e as fórmulas utilizadas pelo Autuante. Desse modo, entende que deve ser declarado totalmente nulo o Auto de infração, por incorrer em vício material insanável, consistente na ausência de determinação da exigência tributária.

Alega, ainda, decadência dos créditos tributários ocorridos até janeiro de 2018, caso o Auto de Infração não seja declarado totalmente nulo, pelos fatos e fundamentos tratados nos itens anteriores.

Reproduz os arts. 173 e 150, § 4º do CTN. Afirma que no presente caso todas as nulidades do Auto de Infração são referentes a vícios de índole claramente material, devendo ser aplicado o art. 150, § 4º do CTN, motivo pelo qual parte dos créditos tributários já se encontram fulminados pela decadência.

Diz que o Auto de Infração foi lavrado para cobrança de ICMS referente a fatos geradores ocorridos entre 2017 e 2021, sendo certo que a ciência do novo Auto de Infração, após a correção do lançamento, ocorreu em 13/02/2023.

Dessa forma, entende que deve ser reconhecida a decadência do lançamento tributário em relação aos fatos geradores ocorridos em todo o ano de 2017, bem como da competência de janeiro de 2018, com base no art. 150, § 4º c/c 156, V do CTN.

Em relação ao mérito, alega que o modelo de cobrança do diferencial de alíquotas introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/15 foi regulamentado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, por meio do Convênio nº 93/15, o qual dispunha sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.

Diz que o Convênio 93/15 teve vigência durante todo o período objeto da fiscalização e embora o referido Convênio tenha sido revogado pelo Convênio 236/2021, o novo acordo previu exatamente o mesmo critério para apuração do ICMS devido em razão da diferença de alíquotas.

Alega que no presente caso, o Autuante realizou a apuração do ICMS pela sistemática do cálculo por dentro, sem indicar qual seria a previsão legal que o autorizaria a fazê-lo. Reproduz o inciso XI do art. 17 da Lei 7.014/96 e diz que a então redação desse inciso previa que a base de cálculo dupla no cálculo do ICMS devido em reação da aplicação do diferencial de alíquotas, tal previsão vai de encontro ao determinado pelo Convênio 93/15, vigente à época do período fiscalizado.

Também alega que a majoração da base de cálculo pela aplicação da alíquota interna não encontra previsão na Lei Complementar nº 87/96, que regulamenta os elementos essenciais do ICMS, tal como fato gerador e base de cálculo.

Sobre ausência de previsão em lei complementar para o emprego da base de cálculo dupla do DIFAL, diz que revela a necessidade da anulação do Auto de Infração, tal como vem sendo tratado pela jurisprudência do CONSEF. Cita o Acórdão CJF N°0263-11/12.

Diante da inadequação da legislação ao Convênio nº 93/15, alega que a utilização da base dupla pelo Autuante no cálculo do diferencial de alíquotas do ICMS no presente caso esbarra em constitucionalidade, devendo ser revista toda a planilha de apuração, de modo a que se reduza as bases de cálculo e, por conseguinte, o imposto cobrado.

Alega, ainda, duplicidade do IPI na base de cálculo utilizada pela Fiscalização, citando o art. 17, § 1º, inciso II, alínea “c” da Lei 7.014/96. Afirma que embora não reste dúvida de que o montante do tributo federal deva integrar a base de cálculo do diferencial de alíquota quando devido, o detalhamento do cálculo demonstra que o Autuante apurou o valor do ICMS com o IPI em duplicidade. A base de partida utilizada, isto é, o valor dos produtos já estava composto pelo montante relacionado ao IPI, o qual, de forma indevida, foi considerado novamente.

Afirma que a despeito desta constatação, comprovada pelo documento fiscal, a memória de cálculo entregue pela fiscalização adiciona, sobre essa base de cálculo já composta pelo IPI, o montante deste tributo, restando clara a sua inclusão em duplicidade, a qual deve ser desconsiderada, tendo em vista seu flagrante equívoco. Deve ser revista a base de cálculo para subtrair o IPI inserido em duplicidade na apuração da diferença de alíquota.

Diante de todo o exposto, requer:

- I. Preliminarmente, o reconhecimento das nulidades do lançamento, por vícios materiais insanáveis, com o consequente cancelamento do Auto de Infração, haja vista (i) a ilegitimidade passiva do Autuado para figurar como contribuinte pelo recolhimento do diferencial de alíquotas, (ii) erro no enquadramento da autuação com a posterior tentativa de “correção” do enquadramento dos fatos autuados, e (iii) erro na determinação do valor exigido.
- II. Reconhecimento da decadência em relação às operações realizadas em todo o ano de 2017 e em janeiro de 2018, haja vista que a retificação do Auto de Infração importa em novo lançamento, em substituição ao anterior por vício material, sob pena de inobservância do art. 150, § 4º do CTN.
- III. Caso seja mantida a autuação, o que cogita apenas por eventualidade, requer a revisão dos cálculos da autuação, com a aplicação de base única do ICMS, exclusão do IPI em duplicidade e adequação do cálculo das notas fiscais, conforme as alíquotas efetivamente praticadas nas operações, de modo a distinguir-se os casos em que se realizou o recolhimento do ICMS na origem com base na alíquota de 7% ou 4%.

Protesta por todos os meios de prova em Direito admitidos, inclusive pela produção de prova documental suplementar para que seja corroborada veracidade dos fatos ora narrados, para plena demonstração das verdades dos fatos e do direito ora reivindicado.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 343/344 dos autos, dizendo que intimou o Defendente concedendo o prazo de 30 dias, a partir do recebimento da “Intimação de Correção do Enquadramento” (fl. 123), anexando em mídia a cópia do PAF com as devidas planilhas, tudo enviado via Correio.

Faz uma síntese das alegações defensivas e informa que, com a correção do enquadramento e a abertura do prazo de trinta dias para defesa, essa peça não se sustenta, as mercadorias objeto do presente PAF estão enquadradas no instituto da Substituição Tributária que obriga o remetente vendedor a recolher o DIFAL/ST.

Transcreve trecho do Convênio 142/18 e diz que as empresas que adquirem tintas e vernizes as utilizam como material de consumo e não como produto intermediário e muito menos matéria-prima. Como exemplo, lista a atividade de alguns destinatários das mercadorias.

Aliança Navegação e Logística Ltda. – Transporte Marítimo de cabotagem e carga.

Log-in Logística Intermodal S. A. – operador de transporte multimodal.

Braskem S. A. – Fabricação de produtos de refino de petróleo.

Dow Química Ltda. – Fabricação de produtos químicos orgânicos.

Cordebras Ltda. – Fabricação de artefatos de cordoaria.

Petrobras S. A. - Transporte dutoviário.

Bahia Cont. Anticorrosão Ltda. – Aluguel de máquinas e equipamentos.

Outras como: Veracel Celulose, Companhia Energética de Candeias, White Martins etc.

Informa que nenhuma delas usa o material adquirido do Autuado (tintas e vernizes) como matéria-prima e/ou produto intermediário.

Transcreve o conceito de produto intermediário e matéria-prima e afirma que esse não é o caso, o ICMS DIFAL/ST é devido e deve ser recolhido.

Conclui que o reenquadramento foi feito, aberto o prazo para nova defesa, com todo material remetido ao contribuinte via correio visando economia processual e a celeridade da tramitação, já que o crédito do Estado é líquido e certo.

Mariana Wendliner Ventura – OAB/RJ – 231.355

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pela advogada, Dra. Mariana Wendariner Ventura – OAB/RJ – 231.355.

VOTO

O presente Auto de Infração, refere-se à exigência de ICMS, sob a acusação de falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo e/ou consumo do estabelecimento.

Consta como enquadramento legal o art. 4º, XV da Lei 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, inciso III, alínea “c” do RICMS-BA/2012.

O Defendente alegou que a descrição da infração determina que teria deixado de recolher diferença de alíquotas na aquisição de mercadorias oriundas de outros Estados em operações em que, em verdade, é vendedor e não adquirente, não restando outra saída senão a nulidade do Auto de Infração, ante a sua ilegitimidade passiva.

Afirmou que o Auto de Infração impugnado demonstra erro quanto ao sujeito que figura no polo passivo obrigacional, tendo em vista que menciona ausência de recolhimento quando da aquisição de mercadorias e o Autuado é, nas operações questionadas, vendedor ou remetente.

Na informação fiscal à fl. 123 o Autuante disse que realizou “Intimação de Correção de Enquadramento”. Com essa intimação e visando economia processual em face do pleito do Autuado que na sua Defesa (fl. 28) solicitando nulidade do Auto de Infração por erro de enquadramento.

Informou que foi realizada a seguinte correção e enquadramento da infração: “DEIXOU DE PROCEDER A RETENÇÃO DO ICMS E O CONSEQUENTE RECOLHIMENTO, NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO, RELATIVO À DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS, NAS VENDAS REALIZADAS AO ESTADO DA BAHIA, ORIUNDAS DE OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO, DESTINADAS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO”. A partir da ciência ao contribuinte, foi concedido o prazo de até 30 (trinta) dias para elaborar nova defesa.

Em nova impugnação, o Defendente alegou que a “correção” realizada pelo Autuante foi utilizada como forma de tentar “salvar” o lançamento originário, e a despeito da alteração da definição da infração, os dispositivos legais que confeririam embasamento ao enquadramento permanecem exatamente os mesmos. Tais dispositivos informam que a diferença de alíquota de ICMS é devida “nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo immobilizado do adquirente” (art. 305, § 4º, III, “a” do RICMS-BA). A retificação do enquadramento, com substancial mudança na descrição dos fatos, importa vício material insanável.

Afirmou que foi concedido prazo de 30 dias, quando o correto é 60 dias para nova impugnação. Observo que esse equívoco poderia ser objeto de diligência para reabertura do prazo de defesa. Entretanto, apesar de não ter sido concedido o prazo correto, o autuado apresentou nova impugnação no prazo concedido, demonstrando seu inconformismo com a autuação e interesse em apresentar provas de suas alegações. Assim, em nome da verdade material, e tendo em vista a conveniência na solução do litígio, com base nos princípios da razoabilidade, da eficácia e da economia processual, entendo que deve ser apreciada a defesa apresentada.

Observo que o autuante reconheceu que assiste razão ao defensor em contestar a autuação fiscal originalmente efetuada, tendo esclarecido na segunda informação fiscal que as mercadorias objeto do presente PAF estão enquadradas no instituto da substituição tributária que obriga o remetente vendedor a recolher o DIFAL/ST.

Mencionou o Convênio 142/18 e disse que as empresas que adquirem tintas e vernizes do Autuado as utilizam como material de consumo e não como produto intermediário, muito menos matéria-prima.

Vale salientar, que o lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito material e formal estipuladas nas leis e regulamentos, existem rotinas administrativas a serem observadas, visando à correção da atividade fiscalizadora, sendo indispensável a demonstração pelo Fisco quanto ao critério adotado, a fonte e demais dados necessários ao entendimento e comprovação da acusação fiscal, bem como, a fundamentação legal. Tudo isso decorre dos princípios da legalidade e da verdade material.

No caso em exame, o Contribuinte foi acusado do cometimento de uma irregularidade, conforme a descrição da infração, com o respectivo enquadramento legal. Entretanto, na primeira informação fiscal o autuante acusa o cometimento de outra infração, mudando o fulcro da autuação, apresentando outra redação, sem alterar o enquadramento legal originalmente indicado.

Somente na segunda informação fiscal é que o Autuante menciona o Convênio ICMS 142/2018, que dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes.

Portanto, se constata que houve equívoco do Autuante quanto à descrição da Infração e o correspondente fundamento legal do Auto de Infração, o que implica erro de motivação, impedindo que o contribuinte entenda o lançamento efetuado.

Conforme estabelece o § 1º do art. 18 do RPAF/BA, “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”. O caso em exame não trata de mera incorreção, considerando que foi efetuada pelo Autuante novo enquadramento da infração passando a exigência fiscal ser decorrente da FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS.

Quanto à possibilidade de mudança no fulcro da autuação, observo que tal mudança não é admitida no lançamento tributário, haja vista que, depois de realizado o lançamento e se conclui que o fato era outro, e não aquele imputado ao sujeito passivo, impõe-se a anulação do lançamento para que, mediante nova ação fiscal, seja renovado o procedimento a salvo dos vícios, considerando que a irregularidade citada pelo autuante não constou no lançamento original. Trata-se de vício insanável sem possibilidade de correção posterior.

O Auto de Infração relativo ao lançamento de tributo precisa embasar-se em provas concretas e, neste caso, o procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, por não ter sido seguido o devido processo legal, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa. Ou seja, há incerteza quanto à infração apurada.

É nulo o procedimento fiscal que não atenda ao devido processo legal, ou seja, que não siga os ditames traçados pela legislação, e no presente processo ficou constatado prejuízo jurídico em que o autuado não contribuiu para a inobservância da lei. Não se trata aqui de “mera” formalidade, mas sim, aplicação do princípio da ampla defesa do contribuinte.

Com base no art. 18, incisos II e IV, alínea “a” do RPAF/BA, é nulo o lançamento de ofício com preterição do direito de defesa e que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Logo, restando configurado que o presente lançamento tributário foi efetuado com preterição do direito de defesa e com insegurança quanto à infração apontada, impõe-se sua a nulidade, com base no mencionado artigo 18, incisos II e IV, alínea “a”, do RPAF-BA/99, devendo ser providenciada nova ação fiscal para exigência do tributo devido, a salvo de falhas.

Face ao exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº 269616.0002/22-6, lavrado contra **JOTUN BRASIL IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE TINTAS LTDA**.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a” item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de junho de 2023

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA