

PROCESSO - A. I. Nº 269616.0002/22-6  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - JOTUN BRASIL IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE TINTAS LTDA.  
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0109-03/23-VD  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/04/2024

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0114-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício (art. 169, I, “a” do RPAF) em relação à Decisão recorrida proferida pela 3ª JJF no presente Auto de Infração em lide, lavrado em 28/01/2022, refere-se à exigência de R\$ 801.137,25 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

***Infração 01 – 006.0005.001:** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.*

O Autuado apresentou **impugnação** às fls. 28 a 35 do PAF. Alegou que o Auto de Infração se encontra eivado de nulidade, em razão de erro em relação ao sujeito passivo da obrigação tributária, uma vez que o Autuante descreve a infração com operações sobre **aquisição de mercadorias**. Segundo o sujeito passivo, trata-se de operações de **vendas de mercadorias**, ou seja, o sujeito passivo como vendedor e não adquirente.

Quanto ao mérito, transcreve o art. 114 do CTN e diz que o fato gerador designa a situação que enseja a aplicação do mandamento previsto na lei tributária, dando nascimento ao dever concreto de pagar tributo. Cita também os incisos XV e XVI, do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Afirma que os demonstrativos apresentados pelo autuante são claros ao tratar-se de operações de saídas, com CFOP específicos de cada operação.

O Autuante presta **informação fiscal** à fl. 123 dos autos, onde traz a “correção de enquadramento” modificando a descrição da infração para “*Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a diferença de alíquotas internas e interestaduais, nas vendas realizadas ao Estado da Bahia, oriundas de outro Estado de Federação, destinadas ao ativo fixo e/ou consumo*”. Concedeu prazo de 30 dias para o recorrente elaborar nova defesa.

Em nova impugnação às fls. 153 a 179 o recorrente demonstra a tempestividade e faz uma síntese dos fatos. Nas preliminares de nulidade alega: **i)** flagrante ilegitimidade passiva da impugnante; **ii)** Retificação do enquadramento e o vício material insanável; **iii)** Evidente ausência de determinação da exigência tributária. No mérito afirma: **i)** Inaplicabilidade da base dupla no cálculo do diferencial de alíquotas; **ii)** Duplicidade do IPI na base de cálculo utilizada pela fiscalização.

O autuante presta informação fiscal às fls. 343 e 344 na qual reitera os argumentos e mantém o auto de infração na sua integralidade.

Após as instruções processuais, a JJF proferiu decisão pela nulidade, conforme o voto condutor abaixo:

**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 imobilizado 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 defendente 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 obrigam 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 subseqüentes.*

*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 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.*

A JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, devido a desoneração ter atingido o valor regulamentar.

Registrada na sessão de videoconferência, Sr. Alexandre Mendes que acompanhou o julgamento deste PAF.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto devido à desoneração total do Auto de Infração realizado pela 3ª JJF, através do Acórdão nº 0109-03/23-VD, no valor histórico de R\$ 801.137,25, julgando pela sua nulidade.

Em análise quanto a preliminar de nulidade, na qual o sujeito passivo alega que houve alteração da definição da infração, onde o autuante tenta “salvar” o lançamento originário após a informação fiscal, modificando a descrição da infração e concedendo novo prazo de 30 dias para defesa. O próprio auditor fiscal reconhece razão ao recorrente ao reconhecer que as mercadorias objeto da autuação estão enquadradas na Substituição Tributária que obrigam o remetente (o próprio contribuinte) a recolher o ICMS ST/DIFAL.

Transcrevo parte do voto de piso, o qual julgou pela nulidade do auto de infração:

*“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.”*

Ora, o art. 18 do RPAF/BA é claro quanto a possíveis e eventuais correções a serem feitas, desde que não altere a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário. Neste caso em discussão, a descrição original da infração trata de **aquisição de mercadorias**. No entanto, na informação fiscal à fl. 123 o autuante descreve como “correção de enquadramento” e modifica o fato para operações sobre **vendas/saídas**, sendo cobrado ICMS ST/DIFAL.

Estamos diante de mudança de fulcro da autuação, o que não é permitido no lançamento tributário. Devendo a autoridade fiscalizadora realizar novo procedimento fiscal, mediante nova ação fiscal a salvo de vícios, como o vício insanável presente nesta infração em lide, sem possibilidade de correção posterior.

Diante de todo o exposto, corroboro com o voto da 3ª JJF, mantendo a NULIDADE do Auto de Infração.

Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara 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. Recomenda-se novo procedimento fiscal, mediante nova ação fiscal a salvo de vícios, como o vício insanável presente nesta infração em lide, sem possibilidade de correção posterior.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de março de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS