

A. I. Nº	- 269616.0028/24-1
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: 24/02/2025

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0031-04/25-VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. OPERAÇÕES SUBSEQUENTES. OPERAÇÕES DE VENDAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA CONTRIBUINTES. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Em se tratando de vendas interestaduais destinadas a contribuintes do imposto cabe ao destinatário o pagamento do ICMS-Difal pelas aquisições de materiais para uso e/ou consumo próprio. Ultrapassadas as arguições de nulidade. Acolhida a decadência parcial do lançamento. No mérito não é devida a exigência tributária levada a efeito. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe foi expedido em 17/06/2024, com ciência pelo autuado em 20/06/2024, para exigir crédito tributário no montante de R\$ 629.351,85, mais multa no percentual de 60%, prevista no Art. 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação, relacionada ao período de janeiro/2017 a dezembro/2021: “*Infração 01 – 008.018.003: Deixou de proceder a retenção 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. Trata-se de produtos destinados a uso e consumo dos acquirentes*”. Enquadramento legal considerado: Art. 10 da Lei nº 7.014/96, c/c Cláusulas primeira, terceira, quarta e quinta do Convênio nº 74/94 e alterações posteriores.

Consta à fl. 06, uma intimação remetida ao autuado, via Mensagem DT-e, com data de 11/06/2024, não lida pelo destinatário, com o intuito de informar o início da fiscalização visando o refazimento do Auto de Infração nº 269616.0002/22-6, “conforme determinação do Conseg”, o qual fora julgado nulo em 19/04/2024, mediante Acórdão CJF nº 0114-12/24-VD, bem como mensagem via e-mail enviada ao autuado, nos mesmos moldes descritos, sem comprovação do recebimento, tendo sido anexado à fl. 08, uma resposta remitida pelo autuado, com data de 25 de janeiro de 2022, tomando ciência da intimação relacionada ao auto de infração anterior, portanto, em nada se relacionando as intimações acima mencionadas.

O autuado, por intermédio de seus Representantes Legais, ingressou com Impugnação tempestiva ao lançamento, fls. 17 a 44, efetuando, inicialmente, uma síntese dos fatos, onde ressaltou que o atual Auto de Infração é refazimento do Auto de Infração nº 269616.0002/22-6, o qual, assim como o atual, por estar eivado de vícios insanáveis, além de ser totalmente improcedente em seu mérito, foi anulado pela 2^a Câmara de Julgamento Fiscal deste Conseg.

Pontuou que a improcedência da autuação decorre de: *i) não haver base legal válida para sua fundamentação, na medida em que o artigo 10 da Lei nº 7.014/96 não passa de dispositivo genérico e o Convênio ICMS nº 74/94 foi revogado em 01/01/2018, início do período autuado; ii) ser inválido novo procedimento fiscal na tentativa de salvar a autuação originalmente reconhecida nula; iii) todos os pretensos créditos tributários das competências anteriores a junho/2019 encontram-se fulminados pela decadência, considerando a data da lavratura do auto de infração; iv) a exigência da autuação não estar determinada, de modo que não possui ciência*

do que efetivamente está sendo cobrado; v) além dos fundamentos que ocasionarão no necessário reconhecimento da nulidade da autuação, a cobrança não merece subsistir, tendo em vista que não é o responsável tributário pelo ICMS exigido na forma de substituição tributária, conforme artigo 8º da Lei nº 7.014/96.

Passou, em preliminar, a suscitar a nulidade do Auto de Infração por ausência de fundamentação legal válida, com evidente ofensa ao art. 39, V, “a”, do RPAF/BA, tendo em vista que o mesmo se encontra fundamentado de forma genérica e insuficiente determinação do dispositivo legal infringido, o que justificaria sua responsabilização na qualidade de substituta tributária.

Neste sentido citou e transcreveu o Art. 10 da Lei nº 7.014/96 que apenas preceitua que as questões relacionadas à substituição tributária do ICMS dependerão de acordo entre os Estados, enquanto que o Convênio ICMS 74/94, utilizado como base para exigência do imposto em operações originárias do Estado do Rio de Janeiro destinadas ao uso e consumo dos adquirentes em território baiano, foi revogado em 01.01.2018, sendo incabível sua aplicação para a maior parte das competências autuadas, ou seja, os autuantes apontaram em seu fundamento o art. 10 da Lei 7.014/96 e o Convênio 74/94, já revogado, utilizando a expressão “alterações posteriores”, sendo certo que, por ter sido revogado, não há qualquer alteração posterior para resguardar a exigência da autuação, não sendo apontada sequer uma base legal capaz de imputar responsabilidade tributária, pelo que pleiteou a nulidade do Auto de Infração com base no Art. 18, inciso IV, “a” do RPAF/BA.

Como segundo argumento para nulidade do auto de infração, citou que o presente lançamento se origina da recomendação de realização de novo procedimento fiscal tendo em vista a decisão que julgou nulo o auto de infração anterior, que exigia tributos referentes aos mesmos períodos agora autuados.

Citou que a previsão para essa possibilidade está no art. 156 do RPAF/BA, ressaltando que, com base neste dispositivo regulamentar, só é possível novo procedimento fiscal em dois casos: *i) na evidência de agravamento da infração ou ii) em necessidade de lavratura de outro auto de infração*, situações estas em que o caso em tela não se amolda tendo em vista que o auto de infração anterior **foi declarado nulo por vícios materiais insanáveis**, razão pela qual, em se tratando de modificação dos critérios jurídicos a serem adotados, a mudança de enquadramento legal pode se dar para fatos geradores posteriores, jamais para o mesmo período, como é o caso presente, à luz do que se extrai do artigo 146 do CTN, citando, a este respeito, a Súmula nº 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos, além de se reportar a jurisprudência oriunda do Superior Tribunal de Justiça, que transcreveu.

Ainda neste contexto, citou doutrina, inteligência de Eduardo Sabbag, *in* Manual de Direito Tributário, 2009, pág. 733, onde efetua diferenciação dos conceitos de vício formal e de vício material:

“Ressalte-se que o comando se refere a vício formal – aquele inherente ou procedimento do lançamento (e.g., insuficiência/ausência na fundamentação do lançamento; ausência de assinatura da autoridade fiscal etc.), desde a atividade de fiscalização até a notificação do lançamento ao sujeito passivo -, e não a insubsistência do lançamento por vícios de índole “material”. Estes dizem com a substância da obrigação tributária, com a validade e com a incidência da lei, v.g., inexistência de fato gerador, atribuição de responsabilidade a quem legalmente não a tenha, situações de imunidade, de isenção, etc. Portanto, há que se diferenciar o vício de natureza formal (adjetivo) daquele de natureza material (substantivo)”.

Concluiu este tópico citando que deverá ser reconhecida a nulidade do Auto de Infração pois foi lavrado em flagrante violação da legislação aplicável, nos termos dos Arts. 146 do CTN c/c 156 do RPAF, bem como à luz do entendimento do STJ e do próprio CONSEF, impondo-se cancelamento integral da autuação.

No tópico seguinte denominado “*Nulidade do Auto de Infração por ausência de determinação da exigência*”, o autuado asseverou que a autuação prescinde de formalidades obrigatórias, dentre as quais a determinação da exigência, com inobservância ao estabelecido pelo art. 39, inciso IV,

alínea “c”, do RPAF/BA, visto que está escancarado o erro na alíquota do ICMS adotado pelos autuantes para estipular o valor devido, já que desconsiderou a existência de recolhimento das alíquotas interestaduais aplicáveis as operações realizadas, apontando como exemplo um recorte da autuação indicando a alíquota de 18%, que entendeu ser a aplicada, citando que de acordo com as Cláusulas Décima segunda e terceira do Convênio ICMS 142/18, que dispõe sobre o regime de substituição tributária, o imposto a recolher por substituição tributária *“tratando-se de operação interestadual com bens e mercadorias submetidos ao regime de substituição tributária, destinados a uso, consumo ou ativo immobilizado, a base de cálculo do imposto devido será o valor da operação interestadual adicionado do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria e a alíquota interestadual”*, enquanto que o imposto à recolher corresponderá a *“diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas na unidade federada de destino sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria o contribuinte remetente”*.

Desta maneira, afiançou que os autuantes indicaram genericamente a aplicação da alíquota interna, desconsiderando a alíquota interestadual já recolhida.

Apontou que o vício na determinação da exigência é tamanho que o Auto de Infração não condiz, sequer, com as informações presentes na planilha de cálculos que acompanha a autuação, citando, como exemplo, a competência de janeiro/2017 onde foi lançada a quantia de R\$ 4.295,86 como devida, enquanto na planilha de cálculos não existe apontamentos para esta competência, enquanto para o mês de fevereiro/2017, onde se exige o valor de R\$ 2.440,62 o valor constante na planilha é na ordem de R\$ 2.555,28, situação esta que se repetiu em todos os demais meses.

Concluiu este tópico sustentando que diante da falta de determinação específica da exigência da autuação, certo é que não tem ciência e certeza de que cobrança está sendo intimada, estando, assim, cerceado o seu direito de defesa, o que torna nulo o Auto de Infração.

Em seguida passou a arguir a decadência dos créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 17 de junho de 2019, já que fora intimado da autuação em 17.06.2024, pelo que suscitou a aplicação da norma contida no art. 150, § 4º, do CTN, tendo em vista já expirado o prazo quinquenal para exigência do tributo, citando farta jurisprudência para consubstanciar seu argumento.

Ao adentrar ao mérito da autuação, alegou ausência de obrigação por sua parte em recolher o imposto exigido, já que se trata de operações onde não deve apurar e recolher o tributo na qualidade de substituto tributário, visto que, apesar da autuação citar que *“Deixou de proceder a retenção 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. Trata-se de produtos destinados a uso e consumo dos adquirentes”*, já que os consumidores finais adquirentes dos produtos que comercializou são todos contribuintes do ICMS, fato não considerado pelos autuantes.

Para efeito de sanar qualquer dúvida acerca da responsabilidade tributária do adquirente consumidor final das mercadorias comercializadas, citou o artigo 5º, § 2º, inciso XIV da Lei nº 7.014/96, que dispõe que contribuinte do imposto é *“qualquer pessoa ou entidade indicada nos incisos anteriores que, na condição de consumidor ou usuário final, adquirir bens ou serviços em operação ou prestação interestadual”*, acrescentando que todas as operações, em verdade, deveriam ser objeto do ICMS em seu regime ordinário, a ser apurado e recolhido pelo adquirente consumidor final, na forma do artigo 4º, inciso XV, da citada lei, que dispõe que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento *“da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual, (...) forem destinados ao seu uso ou consumo ou ativo permanente, ...”*.

Destacou que o fato de as vendas serem realizadas a consumidores finais contribuintes do ICMS é

facilmente comprovado pela análise dos CFOP contidos nos documentos fiscais que ampararam as operações efetuadas, “venda de produção do estabelecimento - CFOP 6101”, “venda de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros – CFOP 6102”, e outras operações sob os CFOPs 6118 e 6122, não existindo operações com utilização de códigos sujeito ao regime de substituição tributária e, também, para não contribuintes, tais como 6107 e 6108.

Acrescentou que de acordo com o artigo 8º da Lei nº 7.014/96, não há como lhe atribuir a responsabilidade de recolher o ICMS sob o regime de substituição tributária, mas o adquirente da mercadoria, na hipótese de ser contribuinte do imposto, o que considera ser o caso.

De forma subsidiária, considera necessário o reconhecimento da impossibilidade de cobrança de ICMS em substituição tributária para destinatários industriais e da necessária observância do imposto recolhido com base na alíquota interestadual, por força do Convênio ICMS nº 142/18, que em sua Cláusula nona, inciso III, estabelece que, salvo disposição em contrário *“o regime de substituição tributária não se aplica 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”*, sendo certo que as operações realizadas com o CFOP 6122 – Venda de produção do estabelecimento remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente, destinam-se a consumidores finais que empregam o produto diretamente em seu processo de industrialização, amoldando-se ao previsto pelo Convênio ICMS nº 142/18, não havendo que se falar em aplicação do regime de substituição tributária sobre tais operações.

Após tecer outras considerações a este respeito, pontuou que caso houvesse responsabilidade por sua parte pelo recolhimento do imposto por ST, seria defeso ao Fisco ignorar a existência de recolhimento prévio com base nas alíquotas interestaduais aplicáveis (Cláusulas Décima segunda e Décima terceira do Convênio ICMS nº 142/18), e seria necessário observar a diferença entre o valor já recolhido e o valor a ser recolhido ao Estado de destino para uma eventual cobrança a título de ICMS, se fosse o caso de existir legislação estadual que desse suporte a tal cobrança, não pairando dúvidas que os valores cobrados são consideravelmente superiores aos que seriam devidos caso houvesse responsabilidade por sua parte.

Em conclusão apresentou os seguintes pedidos:

- Nulidade da autuação por ausência de apontamento de base legal válida que dê suporte para a exigência do ICMS na qualidade de responsável tributária, nos termos dos artigos 18, incisos II e IV, alínea “a”, e 39, incisos V, alínea “a”, IX e X, do RPAF, da Súmula nº 1 do CONSEF, e do artigo 5º, LV, da CRFB/88;
- Nulidade do auto de infração nº 2696160028/24-1, o qual foi lavrado em flagrante violação da legislação aplicável, nos termos dos 146 do CTN c/c 156 do RPAF, bem como à luz do entendimento do STJ consignado no recurso especial repetitivo nº 1.130.545/RJ e do próprio CONSEF, já que não se estava diante de hipótese de refazimento do lançamento tributário;
- Nulidade da autuação por ausência de determinação da exigência, nos termos do artigo 18, incisos II e IV, alínea “a”, e § 1º, do RPAF c/c artigo 5º, inciso LV, da CRFB/88, diante da violação ao artigo 39, inciso IV, do RPAF; e
- Seja reconhecida a decadência do direito de o fisco estadual constituir créditos tributários sobre os fatos geradores ocorridos nos anos de 2017 e 2018, na forma do artigo 173, inciso I, do CTN, bem como em relação às operações realizadas anteriormente a 17.06.2019, haja vista que o auto de infração foi lavrado em 17.06.2024, sob pena de inobservância do artigo 150, § 4º, c/c artigo 156, V, ambos do CTN.

Caso esse órgão julgador afaste as nulidades anteriormente apontadas, o que se admite por mero amor ao debate, a Impugnante, no mérito, requer:

- Improcedência do Auto de Infração, tendo em vista que não tem a obrigação de apurar e recolher ICMS na qualidade de substituta tributária, eis que a legislação estadual atribui a responsabilidade pelo recolhimento ao adquirente consumidor final na hipótese em que esse é contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, nos termos dos artigos 4º, inciso XV, 5º, § 1º-A, inciso II, § 2º, inciso XIV, e 8º da Lei Estadual nº 7.014/96; e

- Subsidiariamente, seja excluída da cobrança o ICMS apurado em relação às operações classificadas sob CFOP 6122, bem como para que seja reconhecida a improcedência do cálculo do ICMS supostamente devido pela Impugnante na qualidade de responsável por substituição, em observância ao artigo 15, § 7º, da Lei Estadual nº 7.014/96, e às Cláusulas oitava, Parágrafo único, nono, inciso III, décima segunda e décima terceira Cláusulas do Convênio ICMS nº 142/18.

Os autuantes apresentaram Informação Fiscal, fls. 567 e 568, citando que o presente Auto de Infração foi objeto do refazimento do nº 269616.0002/22-6, conforme *“determinação do CONSEF”* com base no art. 156 do RPAF/BA, não procedendo, desta forma, o argumento defensivo referente a decadência.

Disseram que, de fato, todas as operações se destinaram a contribuintes inscritos e foram utilizadas como uso ou consumo próprio do adquirente, conforme listagem juntada à fl. 569, informando a atividade principal dos adquirentes, sendo, portanto, nestas condições, devido o destaque e o recolhimento do ICMS ST, também tratado como DIFAL ST ou COMPLEMENTAÇÃO DE ALÍQUOTA ST, e, por não serem destinados à revenda, a base de cálculo é formada sem a agregação da MVA.

Acrescentaram, ainda, que alguns dos destinatários tenham como atividade principal a fabricação de produtos, os itens comercializados não se confundem com matéria-prima ou produtos intermediários, pois são, indubitavelmente materiais de uso ou consumo.

Pontuaram, também, que não procede a afirmação defensiva de que o Convênio nº 74/94 fora revogado em 01.01.2018, mas substituído pelo nº 118/17, relativo a tintas e vernizes.

Concluíram dizendo que não subsistem as alegações de nulidade e improcedência apresentadas pela defesa, pelo que reiteraram a convicção quanto ao cabimento da autuação.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data da representante legal substabelecida do autuado, Dra. Clara Medina Massadar Adão Moreira, OAB/RJ nº 240.129, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

O Auto de Infração sob análise foi expedido em 17/06/2024, com ciência pelo autuado em 20/06/2024, para exigir crédito tributário no montante de R\$ 629.351,85, mais multa no percentual de 60%, prevista no Art. 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação, relacionada ao período de janeiro/2017 a dezembro/2021: *“Deixou de proceder a retenção 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. Trata-se de produtos destinados a uso e consumo dos adquirentes”*. Enquadramento legal considerado: Art. 10 da Lei nº 7.014/96, c/c Cláusulas primeira, terceira, quarta e quinta do Convênio nº 74/94 e alterações posteriores.

Tal lançamento foi expedido a título de refazimento da ação fiscal concernente ao Auto de Infração nº 269616.0002/22-6, da lavra dos mesmos autuantes, que mediante o Acórdão nº 0109-03/23-VD da 3ª Junta de Julgamento Fiscal foi julgado Nulo, decisão esta que foi mantida pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº 0114-12/24, confirmado a nulidade do auto de infração, fls. 471 a 474, sob a justificativa de que houve mudança pelos autuantes do fulcro da autuação, o que não é permitido no lançamento tributário, sugerindo a realização de novo procedimento fiscal a salvo dos vícios apontados. Isto posto, passo ao exame do presente

lançamento ora em discussão.

Foram arguidas pelo autuado quatro preliminares visando a nulidade do Auto de Infração, sobre as quais passo a me debruçar.

A título de primeira preliminar, argumentou ausência de fundamentação legal válida, com ofensa ao art. 39, V, “a”, do RPAF/BA, tendo em vista que o auto se encontra fundamentado de forma genérica e insuficiente determinação do dispositivo legal infringido, o que justificaria sua responsabilização na qualidade de substituto tributária.

Neste sentido citou e transcreveu o Art. 10 da Lei nº 7.014/96 que, em suas palavras, apenas preceitua que as questões relacionadas à substituição tributária do ICMS dependerão de acordo entre os Estados, enquanto que o Convênio ICMS 74/94, utilizado como base para exigência do imposto em operações originárias do Estado do Rio de Janeiro destinadas ao uso e consumo dos adquirentes em território baiano, foi revogado em 01.01.2018, sendo incabível sua aplicação para a maior parte das competências autuadas, ou seja, os autuantes apontaram em seu fundamento o art. 10 da Lei 7.014/96 e o Convênio 74/94, já revogado, utilizando a expressão “*alterações posteriores*”, sendo certo que, por ter sido revogado, não há qualquer alteração posterior para resguardar a exigência da autuação, não sendo apontada sequer uma base legal capaz de imputar responsabilidade tributária.

De fato, a fundamentação legal utilizada pelos autuantes está imprecisa e claramente não aponta o dispositivo legal que justifique o lançamento. Entretanto, de acordo com o disposto no artigo 19 do RPAF/BA, interpreto que a indicação incompleta do dispositivo legal ou regulamentar não implica em nulidade do auto de infração tendo em vista que a descrição dos fatos e a própria planilha de cálculo elaborada pelos autuantes, deixa claro o que se pretendia exigir, repercutindo, assim, no seu enquadramento legal, tanto que o autuado exerceu com plenitude sua defesa.

Deixo, portanto, de acolher este argumento de nulidade.

A título de segunda nulidade arguida, o autuado trouxe o argumento de que o presente lançamento se origina da recomendação de realização de novo procedimento fiscal tendo em vista a decisão que julgou nulo o auto de infração anterior, que exigia tributos referentes aos mesmos períodos agora autuados.

Citou que a previsão para essa possibilidade está no art. 156 do RPAF/BA, ressaltando que, com base neste dispositivo regulamentar, só é possível novo procedimento fiscal em dois casos: *i*) na evidência de agravamento da infração ou *ii*) em necessidade de lavratura de outro auto de infração, situações estas em que, segundo o autuado, o caso em tela não se amolda tendo em vista que o auto de infração anterior **foi declarado nulo por vícios materiais insanáveis**, razão pela qual, em se tratando de modificação dos critérios jurídicos a serem adotados, a mudança de enquadramento legal pode se dar para fatos geradores posteriores, jamais para o mesmo período, como é o caso presente, à luz do que se extrai do artigo 146 do CTN, citando, a este respeito, a Súmula nº 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos, além de se reportar a jurisprudência oriunda do Superior Tribunal de Justiça, que transcreveu.

Com a devida vênia entendo que também não assiste razão ao autuado neste argumento. Isto porque, o Art. 149, inciso IX, e Parágrafo único, do CTN, possibilita que, no presente caso, o procedimento fiscal fosse renovado, *in verbis*:

Art. 149. O lançamento é efetivado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Na situação sob enfoque, o auto de infração anterior foi anulado pela presença de vício material

insanável, ou seja, houve mudança de fulcro da autuação em decorrência de omissão pelos autuantes do fato real da apuração, logo, perfeitamente possível a renovação do procedimento fiscal, a salvo dessa falha, com base no citado dispositivo legal, devendo, entretanto, ser observado o prazo decadencial, consoante veremos adiante no tópico concernente a decadência arguida.

Como terceiro argumento de nulidade, “*por ausência de determinação da exigência*”, o autuado asseverou que a autuação prescinde de formalidades obrigatórias, dentre as quais a determinação da exigência, com inobservância ao estabelecido pelo art. 39, inciso IV, alínea “c”, do RPAF/BA, destacando neste tópico dois pontos que remetem à nulidade do lançamento:

i) que está escancarado o erro na alíquota do ICMS adotado pelos autuantes para estipular o valor devido, já que desconsiderou a existência de recolhimento das alíquotas interestaduais aplicáveis as operações realizadas, apontando como exemplo um recorte da autuação indicando a alíquota de 18%, que entendeu ser a aplicada, citando que de acordo com as Cláusulas Décima segunda e Décima terceira do Convênio ICMS 142/18, que dispõe sobre o regime de substituição tributária, o imposto a recolher por substituição tributária “*tratando-se de operação interestadual com bens e mercadorias submetidos ao regime de substituição tributária, destinados a uso, consumo ou ativo immobilizado, a base de cálculo do imposto devido será o valor da operação interestadual adicionado do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria e a alíquota interestadual*”, enquanto que o imposto à recolher corresponderá a “*diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas na unidade federada de destino sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria o contribuinte remetente*”.

ii) que o Auto de Infração não condiz, sequer, com as informações presentes na planilha de cálculos que acompanha a autuação, citando, como exemplo, a competência de janeiro/2017 onde foi lançada a quantia de R\$ 4.295,86 como devida, enquanto na planilha de cálculos não existe apontamentos para esta competência, e para o mês de fevereiro/2017, onde se exige o valor de R\$ 2.440,62 o valor constante na planilha é na ordem de R\$ 2.555,28, situação esta que se repetiu em todos os demais meses.

No que tange aos argumentos acima destacados, tomo como exemplo, de forma aleatória, mas que reflete o mesmo procedimento em relação as demais operações, a NF-e nº 10.886, emissão de 05/07/2017, fl. 98, CFOP 6122 – Venda de produção do estabelecimento remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente, de onde se extrai os seguintes dados da NF-e e planilha dos autuantes fl. 489:

- Valor da operação/Base de cálculo, item 1 do documento fiscal, fl. 98: R\$ 50.000,00;
- ICMS destacado no documento fiscal de origem: R\$ 2.000,00;
- BC substituição tributária R\$ 52.500,00;
- ICMS exigido a título de ST R\$ 7.450,00, ou seja, 14,19% que provavelmente seria a diferença entre a alíquota interna de 18% e a interestadual praticada de 4%.

Apesar da ausência da demonstração pelos autuantes de como alcançou o valor exigido e, apesar do questionamento feito pelo autuado a este respeito, estes não enfrentaram tal argumento, vejo que a autuação incorreu em diversos erros que prejudicam sua eficácia, senão vejamos:

i) a acusação se refere a falta de retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, **nas vendas realizadas para contribuintes** neste Estado, de produtos destinados a uso ou consumo pelos adquirentes.

ii) quando da informação fiscal os autuantes pontuaram que todas as operações se destinaram a contribuintes inscritos, utilizados como uso ou consumo, conforme listagem juntada à fl. 569, a exemplo das empresas Braskem S/A, Companhia Energética Candeias, Dax Oil Refino S.A, Dow

Brasil Ltda., Imetame Metalmecânica Ltda., Petróleo Brasileiro S.A., Veracel Celuloso S/A., White Martins Gases Industriais S/A, dentre outras, as quais são efetivamente contribuintes do ICMS e efetuam o recolhimento do ICMS Difal quando adquirem materiais para uso ou consumo próprio em outros estados.

iii) informaram, ainda os autuantes, que nessas operações, as quais também nominaram *de “Difal ST”* ou *“Complementação de alíquota ST”*, por não serem destinadas à revenda, a base de cálculo é formada sem a agregação de MVA, apesar de constar na planilha a base de cálculo em valor superior ao da operação, sem esclarecimento a que se refere esse acréscimo;

iv) a planilhas de cálculo elaboradas pelos autuantes, fls. 474 a 538, em todos os meses, apresentam totalização em valor superior ao indicado no auto de infração, inclusive contém a totalização final do débito apurado no montante de R\$ 919.325,32 enquanto que a autuação atingiu o total de R\$ 629.351,85, sem qualquer explicação ou justificativa por parte dos autuantes. Aliás, apesar de constar no auto de infração a exigência inicial para o mês de janeiro/17 no valor de R\$ 4.295,88, não consta da planilha elaborada pelos autuantes a indicação de como se apurou tal valor.

Entendo que os fatos acima delineados são motivos suficientes para declaração da nulidade do auto de infração ante aos vícios enumerados e que considero insanáveis, sobretudo por se tratar de refazimento de ação fiscal anterior. Entretanto, com supedâneo no Art. 156, Parágrafo único do RPAF/BA, e vislumbrar a possibilidade de decidir o mérito em favor do sujeito passivo, avanço ao exame do presente lançamento tendo em vista que:

I – O Auto de Infração anterior foi anulado **por existência de vício material**, por esta razão a contagem do prazo decadencial, diferentemente da contagem da anulação do auto de infração por vício formal, onde se considera a partir da data em que se tornar definitiva a decisão anulada, (art. 173, II, do CTN), no caso presente, ocorreu decisão de segunda instância não cabível de recurso (art. 173-A, II, portanto, deve ser aplicada a contagem do prazo decadencial com base no previsto pelo Art. 150, § 4º do CTN, isto é, 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Considerando que a ciência pelo autuado da lavratura do presente Auto de Infração ocorreu em 17.06.2024, já havia decaído o direito de o Estado exigir crédito tributário relativo a todos os fatos anteriores a esta data, dado o transcurso do prazo legal de 5 anos.

Com isso, as exigências pertinentes as datas de ocorrências indicadas neste lançamento a partir de 31/01/2017 até 31/05/2019, que totalizam R\$ 130.189,61, deverão ser excluídas, por serem improcedentes, em razão de ter sido operada a decadência, restando o exame do mérito em relação aos demais períodos, ou sejam, a partir de 30/06/2019 até 31/12/2021, que totaliza R\$ 499.162,24.

Conforme retro assinalado, a acusação está posta nos seguintes termos: *“Deixou de proceder a retenção 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. Trata-se de produtos destinados a uso e consumo dos adquirentes”*. Enquadramento legal considerado: Art. 10 da Lei nº 7.014/96, c/c Cláusulas primeira, terceira, quarta e quinta do Convênio nº 74/94 e alterações posteriores.

O autuado alegou que à luz da legislação baiana não existe possibilidade de lhe responsabilizar pelo pagamento do imposto exigido na presente autuação haja vista se tratar de cobrança de ICMS sobre operações em que não deve apurar e recolher o tributo na qualidade de substituto tributário, considerando que os consumidores finais adquirentes dos produtos comercializados são contribuintes do ICMS, fato este desconsiderado pelos autuantes.

Pontuou, ainda, que todas as operações, em verdade, deveriam ser objeto do ICMS em seu regime ordinário, a ser apurado e recolhido pelo adquirente consumidor final na forma do art. 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96.

Por sua vez os autuantes argumentaram que, de fato, todas as operações se destinaram a contribuintes inscritos e foram utilizadas como uso ou consumo próprio do adquirente, conforme listagem juntada à fl. 569, informando a atividade principal dos adquirentes, sendo, portanto, nestas condições, devido o destaque e o recolhimento do ICMS ST, também tratado como DIFAL ST ou COMPLEMENTAÇÃO DE ALÍQUOTA ST, e, por não serem destinados à revenda, a base de cálculo é formada sem a agregação da MVA.

A rigor, os autuantes não apontaram qual dispositivo legal ou regulamentar que embasaram, objetivamente, o lançamento sob análise, até porque, tanto o Convênio ICMS 74/94 quanto o de nº 118/17, “*Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com tintas e vernizes relacionados no Anexo XXIII do Convênio ICMS 142/18, que 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*”, o que não é o caso destes autos, já que se reporta a operações com materiais adquiridos para uso ou consumo próprio por contribuintes regularmente inscritos, conforme indicados pelos próprios autuantes, ou sejam, as empresas Braskem S/A, Companhia Energética Candeias, Dax Oil Refino S.A, Dow Brasil Ltda., Imetame Metalmecânica Ltda., Petróleo Brasileiro S.A., Veracel Celuloso S/A., White Martins Gases Industriais S/A, dentre outras, que efetuam o recolhimento do ICMS Difal quando adquirem materiais para uso ou consumo próprio em outros estados, consoante estabelecido pelo Art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96.

Ademais, mesmo que tais aquisições ou parte delas não se destinasse ao uso ou consumo próprio pelo destinatário, à Luz do Convênio ICMS nº 142/18, Cláusula nona, o regime de substituição tributária não se aplica as 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.

Isto posto vejo que assiste total razão ao autuado em seus argumentos e, em consequência, voto pela IMPROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE

Com a devida *vénia*, em que pese concordar com o voto do *i*. Relator quanto às preliminares de nulidade analisadas e prejudicial de mérito de decadência, divirjo da sua decisão de julgar improcedente o Auto de Infração, especialmente quanto à fundamentação no sentido de que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS DIFAL é dos adquirentes dos materiais para uso ou consumo, consoante estabelecido pelo art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96.

Tal discordância decorre do fato de que, apesar do enquadramento legal equivocado da infração, verifica-se que, da exegese sistemática dos dispositivos previstos no § 1º da cláusula primeira e do parágrafo único da cláusula oitava do Convênio ICMS 142/18, à época dos fatos, já previam a responsabilidade do contribuinte remetente pela retenção e recolhimento do ICMS correspondente à diferença de alíquotas incidente sobre as operações interestaduais com bens e mercadorias destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário, conforme abaixo transcritos:

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.

...

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.

Assim, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS DIFAL nas aquisições de tintas e vernizes destinadas ao uso ou consumo pelos contribuintes do ICMS na Bahia é do remetente, razão para não corroborar com a improcedência do Auto de Infração, sob a fundamentação de ser dos adquirentes dos materiais.

Contudo, diante da constatação de *vício insanável* de que o lançamento de ofício não contém elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, em razão “... da ausência da demonstração pelos autuantes de como alcançou o valor exigido e, apesar do questionamento feito pelo autuado a este respeito, estes não enfrentaram tal argumento, vejo que a autuação incorreu em diversos erros que prejudicam sua eficácia ...”, o que gerou certamente prejuízo ao direito de defesa e a própria constituição do crédito tributário, considero o lançamento de ofício NULO.

Neste sentido, VOTO pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269616.0028/24-1 lavrado contra **JOTUN BRASIL IMPORTAÇÃO, ESPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE TINTAS LTDA**.

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

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de fevereiro de 2025.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - JULGADOR / VOTO DIVERGENTE