

**PROCESSO** - A. I. Nº 269616.0028/24-1  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - JOTUN BRASIL IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE TINTAS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JF nº 0031-04/25-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 19/09/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACORDÃO CJF Nº 0328-12/25-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. Na análise do Convênio ICMS 74/94, que trata especificamente das operações com substituição tributária com tintas e vernizes, editado sob a vigência do Convênio ICMS 81/93, verifica-se claramente que a obrigatoriedade de retenção do imposto também alcança as operações destinadas a uso ou consumo do adquirente, conforme determinado na sua Cláusula primeira. A partir de 01/01/2018, entrou em vigor do Convênio ICMS 118/17, que revogou o Convênio ICMS 74/94, passou a ser utilizada a regra geral contida no § 1º, da Cláusula primeira do Convênio ICMS 52/17, e, a partir de 2019, o Parágrafo único, da Cláusula oitava do Convênio ICMS 142/18. Ressalta-se que a expressão “*poderá*” somente envolve a possibilidade de se estabelecer a responsabilidade por substituição tributária em relação às operações subsequentes, atribuída esta responsabilidade, a retenção do imposto relativo às aquisições para uso ou consumo do destinatário é mandatória. Entretanto, concorda-se com o Voto Divergente da Decisão de piso que anulou o Auto de Infração, tendo em vista que os valores constantes no demonstrativo anexado aos autos, não tem correlação com os valores indicados no lançamento, sendo tal vício insanável. Recomenda-se que a Inspeção efetue o refazimento do Auto de Infração, a salvo das falhas apontadas, devendo ser excluídos os períodos atingidos pela Decadência, observado o Art. 150, § 4º do CTN, caso haja recolhimento parcial do imposto, ou o Art. 173, I do CTN, caso não haja, tendo em vista que esta nulidade decorre de vício material. Modificada, de ofício, a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Auto de Infração **Nulo**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício interposto em razão do Acórdão 4ª JF Nº 0031-04/25-VD, que julgou Improcedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 17/06/2024, para exigir ICMS no valor de R\$ 629.351,85 em razão da imputação de 01 (uma) infração descrita a

seguir:

**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 nos anos de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021. Trata-se de produtos destinados a uso e consumo dos adquirentes”.*

**Enquadramento legal:** Art. 10 da Lei nº 7.014/96, c/c Cláusulas primeira, terceira, quarta e quinta do Convênio nº 74/94 e alterações posteriores. **Multa** de 60% tipificada no art. 42, inciso II, alínea “e”, da Lei 7.014/96

**Informações complementares:** 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 CONSEF”, 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.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 18/02/2025 (fls. 587/596) e decidiu pela Improcedência do presente lançamento, em decisão unânime, através do Acórdão 4ª JJF Nº 0019-04/25-VD, o qual fora fundamentado nos termos a seguir reproduzidos:

**“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, confirmando 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 inabível 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 comprova 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 imobilizado, 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 a 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 Metalmeccânica 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 visa 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 conseqüente 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 destinassem 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 vênia, 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.

A 4ª JF recorreu de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo

Decreto nº 18.558, de 17/08/18, efeitos a partir de 18/08/2018.

É o relatório.

Registro a presença da advogada do Autuado, Sra. Clara Medina Massadar Adão Moreira, inscrita na OAB/RJ sob o nº 140.129, que exerceu o seu direito regimental à sustentação oral.

### VOTO VENCIDO

Observo que a decisão da 4ª JJF, através do Acórdão nº 0019-04/25-VD, desonerou o sujeito passivo, julgando o Auto de Infração nº 269616.0028/24-1, em tela, Improcedente, cujo o crédito tributário constituído perfazia o montante de R\$ 629.351,85, por 01 (uma) infração imputada, fato este que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Trata-se, então, de Recurso de Ofício contra a Decisão de Piso proferida pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, em 18/02/2025, através do Acórdão de nº 0031-04/25-VD, que julgou, por decisão não unânime, Improcedente o Auto de Infração nº 269616.0028/24-1, lavrado em 17/06/2024, resultante de uma ação fiscal realizada por Auditores Fiscais lotados na unidade Fazendária IFEP COMÉRCIO, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, constituiu o presente lançamento fiscal de **exigência de imposto (ICMS) no valor de R\$ 629.351,85**, decorrente de 01 (uma) imputação **por ter deixado de proceder a retenção do ICMS ST, 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** nos anos de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021. **Trata-se de produtos destinados a uso e consumo dos adquirentes.**

*Enquadramento legal:* Art. 10 da Lei nº 7.014/96, c/c Cláusulas primeira, terceira, quarta e quinta do Convênio nº 74/94 e alterações posteriores. *Multa:* de 60% tipificada no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96

*Informações complementares:* 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 CONSEF”, 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.

Como destacado no voto condutor da Decisão de Piso, foram arguidas, pelo Autuado, quatro preliminares visando a nulidade do Auto de Infração nº 269616.0002/22-6, em epígrafe, sobre as quais analisou detidamente, o i. Relator Julgador de primo grau, cujo teor será a seguir sintetizadas, o que foi acompanhado pelos demais membros da 4ª JJF, quase na sua totalidade, vez que um dos julgadores, em relação a uma pequena parte de sua análise divergiu, por não concordar em julgar Improcedente toda a autuação, com amparo no Art. 156, parágrafo único do RPAF/BA, vez que poderia ter sido julgado essa pequena parte Nula.

Pois bem! A título de primeira preliminar, argumentou, o Autuado, 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.

Citou, o Autuado, em relação ao Art. 10 da Lei nº 7.014/96, um dos dispositivos trazidos aos autos, fundamentando a autuação, 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 nº 7.014/96 e o Convênio ICMS 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.

Coaduno, então com o entendimento do i. Relator Julgador de primo grau, de que a fundamentação legal utilizada, pelos Autuantes, está imprecisa e claramente não aponta o dispositivo legal que justifique o lançamento. Entretanto, o i. Relator Julgador de primo grau, o que acompanho na sua integralidade, pondera de acordo com o disposto no Art. 19 do RPAF/BA, que a indicação incompleta do dispositivo legal ou regulamentar da imputação fiscal 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.

A título de segunda nulidade arguida, registra i. Relator Julgador de primo grau, que 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 Art. 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.

O i. Relator Julgador de primo grau, o que, também, acompanho, diz não assistir razão ao Autuado neste argumento. Isto porque, o Art. 149, inciso IX, parágrafo único do CTN, possibilita que o procedimento pode ser 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, objeto em análise, como bem destacado no voto condutor da Decisão de Piso, decorreu do refazimento do Auto de Infração nº 269616.0002/22-6, que foi anulado pela presença de vício material insanável, ou seja, por 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, 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”, na forma apontada no voto condutor da Decisão de Piso, 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 aduzem remeterem 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 imobilizado, 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.*

Neste contexto, trazendo, no voto condutor da Decisão de Piso, o exemplo da a Nota Fiscal-e nº 10.886, emissão de 05/07/2017 (fl. 98), além do destaque da ausência da demonstração, pelos Autuantes, de como alcançou o valor exigido, apesar do questionamento feito pelo autuado a este respeito, que não enfrentaram, o i. Relator Julgador de primo grau interpretou, em primeiro plano, que tais intercorrências prejudicam a eficácia da autuação, além do que diz ter visto que a Fiscalização incorreu em diversos outros erros que, peço vênica dos membros desta 2ª CJF, para voltar destacá-los, conforme a seguir:

*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 Metalmeccânica 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.*

Entende, então, o i. Relator Julgador de primo grau, o que acompanho na íntegra, que os fatos acima delineados são motivos suficientes para declaração de nulidade do Auto de Infração, em tela, ante os vícios enumerados, considerados 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, assertivamente avançou 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, entendeu assertivamente, o i. Relator Julgador de primo grau, que 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 seja, a partir de 30/06/2019 até 31/12/2021, que totaliza o valor de R\$ 499.162,24, conforme a seguir, que acompanho, o entendimento, na sua inteireza.

Logo, seguindo, como destacado no voto condutor da Decisão de Piso, a acusação está posta nos seguintes termos: *“Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente 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 ICMS 74/94 e alterações posteriores”*.

Têm-se, também, de destaque, na Decisão de Piso, que 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, o Contribuinte Autuado, 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, conforme a seguir descrito:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*XV - da entrada ou da utilização, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto;*

Por sua vez, vê-se, no voto condutor da Decisão de Piso, 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 dos autos.

Neste contexto, como bem destacado no voto condutor da Decisão de Piso, os Autuantes não apontaram qual dispositivo legal ou regulamentar embasaram, objetivamente, o lançamento sob análise, até porque, tanto o Convênio ICMS 74/94, quanto o Convênio ICMS 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 Metalmeccânica Ltda”, “Petróleo Brasileiro S/A”, “Veracel Celuloso S/A”, “White Martins Gases Industriais S/A”,* dentre outras, são 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, acima destacado.

Ademais, vê-se o destaque, na Decisão de Piso, mesmo que tais aquisições ou parte delas não se destinassem ao uso ou consumo próprio pelo destinatário, à Luz do Convênio ICMS 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, que são os casos dessas empresas citadas no parágrafo anterior.

Portanto, de tudo até aqui posto, vejo que não merece qualquer reparo na Decisão de Piso, não unânime, dos membros da 4ª JF, em acolher as razões do autuado para julgar IMPROCEDENTE o

Auto de Infração nº 269616.0028/24-1, em tela.

Sobre o voto divergente, vê-se o seguinte destaque:

*Com a devida vênia, em que pese concordar com o voto do i. Relator quanto às preliminares de nulidade analisadas e prejudicial de mérito de decadência, dirijo 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. (Grifos acrescidos)*

Tal discordância, diz o Julgador de primo grau, 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. (Grifos acrescidos)*

Assim, diz o i. Julgador de primo grau, o que não acompanho, 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.

Vejo, da disposição da Cláusula oitava, Convênio ICMS 142/18, acima descrito, o indicativo de “(...) poderá ser o responsável(...)” não autoriza o i. Julgador de primo grau concluir que “nas aquisições de “tintas” e “vernizes” destinadas ao uso ou consumo pelos contribuintes do ICMS na Bahia é do remetente”, quando no ordenamento jurídico interno do Estado da Bahia não se tem qualquer orientação nesse sentido.

Aliás a legislação interna do Estado da Bahia, trazida no voto do i. Consº Relator de primo grau, para fundamentar sua decisão, o Art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96, dispõe que imposto (ICMS DIFAL), decorrente da entrada de mercadoria ou bem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente deve ser recolhido, pelo adquirente, Contribuinte do imposto, totalmente em linha com a EC 87/95, que trata da sistemática de cobrança do imposto (ICMS DIFAL) incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. No caso dos autos está sendo cobrado do Contribuinte remetente das mercadorias.

Ao meu entender a disposição da Cláusula oitava, Convênio ICMS 142/18, aplica-se quando não se consegue identificar o Contribuinte adquirente das mercadorias ou bens, objeto da autuação, que não é o caso dos autos.

Daí, ratifico meu entendimento em coadunar com o entendimento do i. Consº Relator de primo grau de julgar Auto de Infração nº 269616.0028/24-1, em tela, improcedente, com supedâneo no Art. 156, Parágrafo único do RPAF/BA, mesmo porque se trata de um refazimento de lançamento julgado anteriormente nulo, diante da constatação de vício insanável.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

### VOTO VENCEDOR

Peço vênia ao ilustre Relator para divergir apenas da sua fundamentação para negar o provimento ao Recurso de Ofício, bem como da sua conclusão pela improcedência da autuação.

Ocorre que está equivocada a interpretação de que o remetente não é o responsável por efetuar a retenção do imposto relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, baseada na expressão “*poderá*” contida na Cláusula oitava do Convênio ICMS 142/18, *in verbis*:

*“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.” (grifo nosso)*

Ressalto que o Convênio ICMS 142/18 trata de normas gerais a serem aplicadas aos acordos interestaduais específicos que tratam de substituição tributária, os quais trazem o responsável e o alcance da substituição tributária, bem como da leitura do Parágrafo único da Cláusula oitava, transcrita acima, que estende a responsabilidade às operações destinadas a uso ou consumo do adquirente.

Caso fosse possível interpretar este texto apenas com a possibilidade, não haveria nem a própria substituição tributária relativa às operações subsequentes, daí o equívoco.

Ressalto ainda que o Convênio ICMS 142/18 somente entrou em vigor a partir de 01/01/2019, quando revogou o Convênio ICMS 52/17, que havia revogado o Convênio ICMS 81/93, a partir de 01/01/2018, todos eles tratando de normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária estabelecidos em acordos específicos.

E assim também era estabelecido pelo Convênio ICMS 52/17, em sua Cláusula primeira, reproduzida a seguir:

*“Cláusula primeira Os convênios e protocolos celebrados pelas unidades federadas para fins de 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 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.*

*§ 2º As referências feitas ao regime da substituição tributária também se aplicam ao regime da antecipação do recolhimento do ICMS com encerramento de tributação.” (grifo nosso)*

Já o Convênio ICMS 81/93 não trazia regra específica sobre esta matéria, tendo em vista que, em sua Cláusula décima-quarta, delegava aos Convênios ou Protocolos firmados entre as unidades da Federação a possibilidade de estabelecer normas específicas ou complementares.

Quando analisamos o Convênio ICMS 74/94, que trata especificamente das operações com substituição tributária com tintas e vernizes, editado sob a vigência do Convênio ICMS 81/93, verificamos claramente que a obrigatoriedade de retenção do imposto também alcança as operações destinadas a uso ou consumo do adquirente, conforme determinado na sua Cláusula



primeira, transcrita abaixo:

*“Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas no anexo deste Convênio fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento 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 subseqüentes saídas, ou na entrada para uso ou consumo do destinatário.” (grifo nosso)*

A partir de 01/01/2018, entrou em vigor do Convênio ICMS 118/17, que revogou o Convênio ICMS 74/94, passou a ser utilizada a regra geral contida no § 1º, da Cláusula primeira do Convênio ICMS 52/17, e, a partir de 2019, o Parágrafo único, da Cláusula oitava do Convênio ICMS 142/18.

Ressalto que a expressão “*poderá*” somente envolve a possibilidade de se estabelecer a responsabilidade por substituição tributária em relação às operações subseqüentes, já que, atribuída esta responsabilidade, a retenção do imposto relativo às aquisições para uso ou consumo do destinatário é mandatória.

Entretanto, concordo com o Voto Divergente da Decisão de piso que julgou nulo o Auto de Infração, tendo em vista que os valores constantes no demonstrativo anexado aos autos, não tem correlação com os valores indicados no lançamento, sendo tal vício insanável.

Recomendo que a Inspeção efetue o refazimento do Auto de Infração, a salvo das falhas apontadas, devendo ser excluídos os períodos atingidos pela Decadência, observado o Art. 150, § 4º do CTN, caso haja recolhimento parcial do imposto, ou o Art. 173, I do CTN, caso não haja, tendo em vista que esta nulidade decorre de vício material.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, modificando, de ofício, o seu resultado de IMPROCEDENTE para NULO.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, de ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº 269616.0028/24-1 lavrado contra **JOTUN BRASIL IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE TINTAS LTDA**. Recomenda-se que a Inspeção efetue o refazimento do Auto de Infração, a salvo das falhas apontadas, devendo ser excluídos os períodos atingidos pela Decadência, observado o Art. 150, § 4º do CTN, caso haja recolhimento parcial do imposto, ou o Art. 173, I do CTN, caso não haja, tendo em vista que esta nulidade decorre de vício material.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Igor Lucas Gouveia Baptista e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: João Vicente Costa Neto, Antonio Dijalma Lemos Barreto e João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de agosto de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS