



PROCESSO Nº 1395612019-1

ACÓRDÃO Nº 435/2023

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: MAJELA HOSPITALAR LTDA.

Advogado: Sr.º GLADSON WESLEY MOTA PEREIRA, inscrito na OAB/CE sob o nº 10.587 E OUTROS

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: CINTIA MACEDO PEREIRA DA COSTA

Relator: CONS.º JOSE VALDEMIR DA SILVA.

PRELIMINARES DE NULIDADE REJEITADAS.FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS NAS ENTRADAS DE BENS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO - INFRAÇÃO CONFIGURADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, OPERAÇÕES INTERESTADUAIS - INFRAÇÃO CARACTERIZADA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- O Auto de Infração foi lavrado de acordo com os ditames legais, não havendo que se falar em prejuízo ao exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório.

- A falta de recolhimento da partilha da carga tributária do ICMS (diferencial de alíquota) nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, de que trata a Emenda Constitucional nº 87/15, constitui infração à legislação do ICMS com a conseqüente incidência de penalidade prevista em lei.

- É procedente a denúncia de falta de recolhimento do ICMS-Substituição Tributária quando se constata a ocorrência de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária cujo imposto foi retido, mas não recolhido.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do *recurso voluntário*, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovidimento*, mantendo inalterada a sentença exarada na instância



monocrática, que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00002923/2019-51**, lavrado em 12/09/2019, em desfavor da empresa **MAJELA HOSPITALAR LTDA**, inscrita no CCICMS/PB sob o nº 16.901.368-5, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 166.578,91 (cento e sessenta e seis mil, quinhentos e setenta e oito reais e noventa e um centavos), sendo R\$ 110.802,34 (cento e dez mil, oitocentos e dois reais e trinta e quatro centavos) de ICMS e R\$ 55.776,57 (cinquenta e cinco mil, setecentos e setenta e seis reais e cinquenta e sete centavos) de multa por infração, proposta de acordo com os dispositivos legais informados a seguir

Descrição da Infração	Infração Cometida Dispositivos	Penalidade Proposta - Dispositivos
0573 - DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS (BENS OU SERVIÇOS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO.	Arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, §2º e 10, do Dec. 36.507/2015.	Art. 82, II, "e", da Lei n.6.379/96.
0034 - ICMS RETIDO E NÃO RECOLHIDO (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS) A PARTIR DE 28.12.00)	Art. 395, c/c, art. 397, II e Art. 399, II, "a", do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97	Art. 82, V, alínea "g", da Lei n.6.379/96

P.R.I.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência, em 12 de setembro de 2023.

JOSÉ VALDEMIR DA SILVA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, HEITOR COLLETT, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, EDUARDO SILVEIRA FRADE, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA E LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



PROCESSO Nº 1395612019-1

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: MAJELA HOSPITALAR LTDA.

Advogado: Sr.º GLADSON WESLEY MOTA PEREIRA, inscrito na OAB/CE sob o nº 10.587 E OUTROS

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: CINTIA MACEDO PEREIRA DA COSTA

Relator: CONS.º. JOSE VALDEMIR DA SILVA

PRELIMINARES DE NULIDADE REJEITADAS.FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS NAS ENTRADAS DE BENS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO - INFRAÇÃO CONFIGURADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, OPERAÇÕES INTERESTADUAIS - INFRAÇÃO CARACTERIZADA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- O Auto de Infração foi lavrado de acordo com os ditames legais, não havendo que se falar em prejuízo ao exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório.

- A falta de recolhimento da partilha da carga tributária do ICMS (diferencial de alíquota) nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, de que trata a Emenda Constitucional nº 87/15, constitui infração à legislação do ICMS com a conseqüente incidência de penalidade prevista em lei.

- É procedente a denúncia de falta de recolhimento do ICMS-Substituição Tributária quando se constata a ocorrência de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária cujo imposto foi retido, mas não recolhido.

RELATÓRIO

A presente demanda teve início através do Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.12.00002923/2019-51**, lavrado em 12/09/2019, em desfavor da empresa **MAJELA HOSPITALAR LTDA**, inscrita no CCICMS-PB sob o nº16.901.368-5, no qual constam as seguintes acusações:

**0573-DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (BENS OU SERVIÇOS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO>>**

O contribuinte suprimiu total ou parcialmente o recolhimento do imposto estadual correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual concernente a operações ou prestações destinadas à consumidor final não contribuinte do ICMS.

Nota Explicativa: A EMPRESA NÃO DEMONSTROU NOS DOCUMENTOS FISCAIS O VALOR CORRESPONDETE À ISENÇÃO DO ICMS DEDUZIDA DOS PREÇOS DOS PRODUTOS, DESSA FORMA DESCUMPRIU O DISPOSTO NO § 6º DA CLAUSULA PRIMEIRA DO CONVÊNIO ICMS 87/02 QUE CONCEDE ISENÇÃO DO ICMS NAS OPERAÇÕES COM FÁRMACOS E MEDICAMENTOS DESTINADOS A ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. INFRAÇÃO COMETIDA/ DIPLOMA LEGAL: § 6º DA CLAUSULA PRIMEIRA DO CONVÊNIO ICMS 87/02.

0034-ICMS RETIDO E NÃO RECOLHIDO (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS) (PERÍODO A PARTIR DE 28.12.00)

>> O sujeito passivo por substituição suprimiu o recolhimento do ICMS Substituição Tributária por não ter repassado ao erário estadual o imposto retido do contribuinte substituído.

Em decorrência dos fatos acima, a Representante Fazendária constituiu o crédito tributário no valor total de R\$ 166.578,91 (cento e sessenta e seis mil, quinhentos e setenta e oito reais e noventa e um centavos), sendo R\$ 110.802,34 (cento e dez mil, oitocentos e dois reais e trinta e quatro centavos) de ICMS e R\$ 55.776,57 (cinquenta e cinco mil, setecentos e setenta e seis reais e cinquenta e sete centavos) de multa por infração, proposta de acordo com os dispositivos legais informados a seguir:

Descrição da Infração	Infração Cometida Dispositivos	Penalidade Proposta Dispositivos
0573 - DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS (BENS OU SERVIÇOS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO.	Arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, §2º e art. 10, do Dec. 36.507/2015.	Art. 82, II, “e”, da Lei n.6.379/96.
0034 - ICMS RETIDO E NÃO RECOLHIDO (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS) A PARTIR DE 28.12.00)	Art. 395, c/c, art. 397, II, “e” Art. 399, II, alínea “a”, do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97	Art. 82, V, alínea “g”, da Lei n.6.379/96



Com a inicial foram acostados os documentos instrutórios de fls. 7/16.

Ciente da presente Ação Fiscal, por via postal, com Aviso de Recebimento (AR) em 10/10/2019 (fls. 17), a autuada, por intermédio dos seus advogados, protocolou Impugnação, em 08/11/2019 (fls. 19-34), na qual, argumenta em síntese, o seguinte:

- a) Tempestividade da Impugnação, pois interposta no prazo de 30 (trinta) dias assinalado para tal ato, contados a partir da ciência da presente autuação;
- b) Preliminarmente aduz a nulidade do auto de infração por estar fundamentado apenas nos Decretos 36.507/2015 e 18.930/97, não havendo previsão de dispositivo de lei violado;
- c) Da ausência de enquadramento legal que justifique a responsabilização de sócios ou de dirigentes pelo pagamento de dívidas da sociedade. Não ocorrência das hipóteses previstas no art. 135 do CTN;
- d) Improcedência da autuação por ausência de infração, visto que as operações estão albergadas pela isenção estabelecida no Convênio ICMS 87/02 e no Convênio ICMS 162/94;
- e) Que não houve descumprimento do Convênio ICMS 87/02, porque as notas fiscais anexas (doc. 5) trazem o seguinte texto nas informações complementares: "ISENTO DE ICMS CONF CONV 87/02. PRECO EJA' DESONERADO DE IMPOSTO". Informa ainda o valor aproximado dos tributos;
- f) A Impugnante participou do certame licitatório no qual se sagrou vencedora para fornecer as mercadorias, necessariamente teve que demonstrar na proposta vencedora a formação do preço dos produtos;
- g) Da não aplicação do regime da substituição tributária sobre saídas subsequentes isentas;
- h) Da inaplicabilidade de multa por descumprimento de obrigação acessória ante a inevitável ausência de interesse de arrecadação do ICMS — art. 113, §2º, do CTN;
- i) Da limitação das sanções tributárias — prevalência dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco;

Ao final, requer que seja declarada a nulidade do auto de infração sendo excluídos da autuação os responsáveis elencados.

Pugna ainda pela improcedência do auto de infração e o cancelamento ou a redução da multa aplicada.

Junta documentos às fls. 35/99; e também às 101/106 dos autos.

Sem informação de antecedentes fiscais no caderno processual, os autos foram conclusos e remetidos para a Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, ocasião na qual foi distribuído ao julgador fiscal Lindemberg Roberto de Lima que decidiu pela procedência da exigência fiscal, nos termos da ementa a seguir:

PRELIMINARES. REJEITADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. BENS DESTINADOS A



CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. ICMS RETIDO E NÃO RECOLHIDO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. DENÚNCIAS CONFIRMADAS.

- Não acolhida a preliminar de ilegalidade da fundamentação das infrações, porque as infrações praticadas pelo sujeito passivo estão disciplinadas na Lei nº 6.379/96, como também nos Convênios ICMS, aprovados por Decreto Estadual. A citação das normas regulamentares que definem a infração é suficiente para o enquadramento da conduta delitiva. Rejeitada também a preliminar de exclusão dos sócios da Impugnante do rol dos corresponsáveis/interessados, tendo em vista a necessidade da sua manutenção para posterior análise da responsabilidade tributária pela infração.

- A hipótese de cobrança do ICMS diferencial de alíquotas dos autos decorre de operações interestaduais, consoante previsão constitucional e legal, quando as mercadorias forem destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado no estado da Paraíba.

- O sujeito passivo por substituição suprimiu o recolhimento do ICMS Substituição Tributária por não ter repassado ao erário estadual o imposto retido do contribuinte substituído.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Ciente da decisão de primeira instância, através de Aviso de Recebimento-AR nº BR 07912574 7 BR, em 16/06/2021 (f.125), a autuada, por intermédio seus procuradores, devidamente constituídos, protocolou Recurso Voluntário em 14/07/2021, (fls.129 a 152). Em sua defesa, reapresenta os argumentos da Impugnação e ao final requer a Improcedência do Auto de Infração.

- PRELIMINARMENTE

- Nulidades

1. Da reconhecida inconstitucionalidade do DIFAL pelo STF no Julgamento da ADI 5469 e do RE 1287019. Tema de Repercussão Geral 1093, “ a cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela emenda EC 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais”. Aplicação do art. 72-A da Lei Estadual nº 10.094/2013;

2. Nulidade do auto de infração por não observar os imprescindíveis e concorrentes requisitos formais para sua validade;

3. Nulidade da autuação fundamentada em Decreto;

4. Nulidade da decisão de 1ª instância por ausência de motivação;

NO MÉRITO

5. Caso não entenda ser cabível o cancelamento integral da autuação pelas razões acima, que a multa aplicada seja readequada a patamar compatível com a suposta infração cometida pela Recorrente, sob pena de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco.



Diante de todo o exposto, requer a Recorrente que seja conhecido e provido o presente recurso voluntário, para que seja reformada a r. decisão de primeira instância administrativa, de modo a reconhecer a insubsistência integral do Auto de Infração em epígrafe.

Remetidos os autos a esta Corte Julgadora e distribuídos a este Relator, segundo critério regimental previsto para apreciação e julgamento.

Considerando o pedido de *sustentação oral* consignado pelo contribuinte à fl.152, remeti o processo à Assessoria Jurídica desta Corte para emissão de Parecer Técnico acerca da legalidade dos lançamentos, em atenção ao que prescreve o artigo 20, inciso X, do Regimento Interno do CRF-PB.

Este é o relatório.

VOTO

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do artigo 77 da Lei Estadual nº 10.094/2013, em face da decisão monocrática que julgou procedente o auto de infração nº **93300008.09.00002923/2019-51**, em desfavor da empresa **MAJELA HOSPITALAR LTDA**, que visa exigir do sujeito passivo o crédito tributário referente a **“Diferencial de Alíquotas – falta de recolhimento do ICMS (bens ou serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade da federação) e ICMS retido e não recolhido (Operações Interestaduais)”**, nos termos da peça inicial (fls.03-06).

Inicialmente, importa declarar que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido protocolado dentro do prazo prevista no artigo 77, da Lei n. 10.094/2013.

Convém destacarmos que está perfeitamente determinada a natureza da infração e a pessoa do infrator, os dispositivos legais infringidos como também a norma legal que impõe as sanções aplicadas, por isso o auto de infração ora combatido não recai em nenhuma das hipóteses de nulidade prevista no artigo 17 da Lei nº 10.094/2013 nem fere o art. 142 do Código Tributário Nacional:

Antes de enfrentar o mérito da demanda é necessário enfrentar as questões preliminares levantadas pela recorrente.

1 – PRELIMINARMENTE

1.1 – Da Inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL

Em sede de preliminar, o contribuinte insurge-se, em seu recurso voluntário, acerca da legalidade da cobrança do diferencial de alíquota, alicerçado na Emenda Constitucional nº 87/2015, suscitando sua inconstitucionalidade, por inexistir Lei Complementar que o institua.



Entende que o Convênio ICMS nº 93/2015, do CONFAZ, não supre a referida necessidade de lei complementar.

Ocorre que, a bem da verdade, essa questão já foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal, em caráter vinculante, quando do julgamento da ADI 5469, na qual a Corte Suprema fixou a tese de que seriam inconstitucionais as cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio n. 93/2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, por invasão de campo próprio de lei complementar federal.

Naquele julgamento o Tribunal determinou que os efeitos vinculantes da decisão de declaração de inconstitucionalidade das referidas cláusulas do convênio somente passariam a valer a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, vale dizer, em 2022.

No julgamento dos Embargos de declaração na ADI 5469, o Eminentíssimo Relator deixou expressa a data que se admitiria os casos judicializados: o dia da sessão de julgamento do feito (segue decisão em anexo).

O julgamento ocorreu em 24.02.2021, nos seguintes termos:

Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou procedente o pedido formulado na ação direta, para declarar a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Nunes Marques e Gilmar Mendes, e, parcialmente, os Ministros Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski e Luiz Fux (Presidente). Em seguida, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, cujos efeitos retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso. Vencidos, nesse ponto, o Ministro Edson Fachin, que aderiu à proposta original de modulação dos efeitos, e o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. Plenário, 24.02.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Assim, considerando que houve modulação de efeitos, a declaração de inconstitucionalidade sobre as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio 93/2015/CONFAZ somente será exigível a partir de 1º de janeiro de 2022. Até lá, vigem os termos do referido convênio.

Outra ressalva feita pelo STF foi em relação às ações judiciais em curso no dia do julgamento – em 24.02.2021 -, ou seja, para as ações propostas antes desta data, não há que se falar em modulação de efeitos, podendo elas se



beneficiarem da declaração de inconstitucionalidade referida. Já as ações propostas após o julgamento do STF, as partes terão que continuar a se submeter aos efeitos do Convênio 93/2015/CONFAZ até 1º de janeiro de 2022.

Esse tempo concedido pela Suprema Corte, foi o tempo razoável considerado para que o Congresso venha a editar a Lei Complementar necessária para disciplinar os termos da Emenda Constitucional 87/2015.

Logo, considerando que o julgamento do STF ocorreu em 24.02.2021 e que não há demanda judicial do contribuinte sobre o presente tema, não pode a parte se beneficiar do resultado, devendo continuar a ser regido pelos termos do Convênio 93/2015, notadamente as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, que disciplinam a questão.

Conforme explicitado no trecho transcrito, o Supremo Tribunal Federal atribuiu efeitos prospectivos à decisão e, considerando que a decisão só passou a produzir efeitos a partir de 2022, a parte não pode “se beneficiar do resultado” do julgamento, até pelo fato de não existir demanda judicial proposta pelo contribuinte acerca da matéria.

Por tais razões, para o caso em análise, devem ser consideradas válidas as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio 93/2015.

Portanto, diante das razões expostas rechaço a preliminar ora debatida.

1.2 – Da autuação fundamentada em Decreto

A recorrente aduz a nulidade do auto de infração por estar fundamentado apenas no Decreto nº 36.507/15 e no Decreto nº 18.930/97, não havendo previsão de dispositivo de lei violado.

Não obstante, como bem delineado pelo julgador monocrático, o diferencial de alíquota para não contribuinte tem o fato gerador previsto na Constituição Federal e no art. 12, inciso VXI da Lei nº 6.379/96¹, tendo a matéria sido objeto de regulamentação por meio do Decreto nº 36.507/2015 (Convênios ICMS 93/15 e 152/15).

De outro banda, os dispositivos relativos à substituição tributária regulamentados pelo Decreto n 18.930/97 – RICMSPB – não inovam, e tem como base normas estabelecidas na Lei nº 6.379/96.

Logo, não há que se falar em nulidade conforme pretende a recorrente, vez que, conforme bem ponderou o julgador *a quo*, as infrações praticadas pelo sujeito passivo estão disciplinadas na Lei nº 6.379/96, como também nos Convênios ICMS,

¹Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

Acrescido o inciso XVI ao “caput” do art. 12 pela alínea “d” do inciso II do art. 11 da Lei n 10.507/15 – DOE de 19.09.2015, OBS: efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

XVI – da saída de mercadoria ou bens de estabelecimento de contribuinte de outra unidade da federação, bem como do início da prestação de serviço originada em outro Estado, destinada diretamente no estabelecimento comercial, exceto quando do autoconsumo, observado o disposto no inciso XIV deste artigo.



aprovados por Decreto Estadual, inexistindo qualquer ilegalidade na fundamentação jurídica do Auto de Infração ora em debate.

1.3 – Da nulidade da decisão de 1ª instância por ausência de motivação

No tocante ao argumento da recorrente que reside na nulidade da sentença de primeira instância por ausência de enfrentamento de algumas das alegações deduzidas pela recorrente em sua impugnação, convém destacar que a Lei nº 10.094/2013 estabeleceu em seu art. 75 os elementos essenciais da decisão monocrática e do Acórdão, determinando que o *decisum* apresente a seguinte estrutura:

Art. 75. A decisão de primeira instância conterá:

- I - o relatório, que será uma síntese do processo, devendo mencionar:
 - a) a qualificação do autuado;
 - b) os fundamentos do auto de infração;
 - c) os fundamentos da impugnação;
- II - os fundamentos de fato e de direito;
- III - a indicação dos dispositivos legais aplicados;
- IV - a quantia devida, as penalidades impostas e os tributos exigíveis, quando for o caso;
- V - a conclusão;
- VI - a ordem de intimação;
- VII - recurso de ofício para instância superior, quando for o caso.

É evidente que a interpretação do dispositivo não pode ser realizada de forma isolada, desconsiderando todas as outras determinações contidas no sistema normativo, como os princípios constitucionais da eficiência (caput do art. 37), razoável duração do processo e celeridade (inciso LXXVIII do art. 5º)² da administração pública, pois, a depender do caminho trilhado, poderá ser impactado o funcionamento da máquina pública.

Pois bem, após a vigência do Código de Processo Civil de 2015, a questão da fundamentação das decisões judiciais também foi enfrentada nos Tribunais Superiores, sendo investigado o alcance do inciso IV do § 1º do art. 489, in verbis:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

- I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;
- II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

² Art. 5º...

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.
(...)

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:



III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

§ 2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão.

§ 3º A decisão judicial deve ser interpretada a partir da conjugação de todos os seus elementos e em conformidade com o princípio da boa-fé. (grifos acrescidos).

Sobreleva notar que o inciso IV do § 1º do art. 489 do Código de Processo Civil impõe a necessidade de enfrentamento pelo julgador dos argumentos que possuam aptidão para infirmar a fundamentação do julgado embargado.

Segundo o Superior Tribunal de Justiça, tal disposição significa que “o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes”, conforme é possível verificar o resultado do debate judicial que estabeleceu o verdadeiro conteúdo da norma:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a



decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(E. Dcl no MS 21.315/DF, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/06/2016, DJe 15/06/2016) (grifos acrescidos)

Ora, se no âmbito judicial tal posicionamento é válido, é legítimo concluir que tal premissa deve ser adotada também na esfera administrativa, até mesmo pelo simples motivo de não existir determinação legal que exija que todos os pontos sejam abordados, mas os fundamentos de fato e de direito que influenciaram o resultado do julgamento.

Neste sentido, o julgador singular firmou seu entendimento com as provas constantes dos autos, inclusive as produzidas pela recorrente, analisando-as e emitindo as fundamentações que entendeu pertinente para o reconhecimento da procedência do lançamento.

Para melhor vislumbre do enfrentamento adequado das questões suscitadas como omissas, segue excerto elucidativo da decisão *a quo*:

“Inconformada, a Impugnante nega a ocorrência da infração, ao argumento de que as operações estão albergadas pela isenção estabelecida no Convênio ICMS 87/02 e no Convênio ICMS nº 162/94. Afirma que as notas fiscais informaram a hipótese da isenção e o valor aproximado dos tributos.

Complementa que participou do certame licitatório, no qual se sagrou vencedora para fornecer as mercadorias, e por esse motivo necessariamente teve que demonstrar na proposta vencedora a formação do preço dos produtos.

Pois bem.

Na Nota Explicativa do Auto de Infração foi destacado pela Fazendária que a empresa não demonstrou nos documentos fiscais o valor correspondente à isenção do ICMS deduzida dos preços dos produtos, dessa forma descumpriu o disposto no § 6º da Clausula primeira do Convênio ICMS 87/02, que concede isenção do ICMS nas operações com fármacos e medicamentos destinados a órgãos da administração pública.

Eis o teor do mencionado Convênio:



Cláusula primeira Ficam isentas do ICMS as operações realizadas com os fármacos e medicamentos relacionados no Anexo Único deste convênio destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta Federal, Estadual e Municipal e a suas fundações públicas.

(...)

Nova redação do § 6º à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 13/13, efeitos a partir de 01.06.13.

§ 6º O valor correspondente à isenção do ICMS deverá ser deduzido do preço dos respectivos produtos, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, expressamente, nas propostas do processo licitatório e nos documentos fiscais.

Cuide-se que as operações sub judice foram originadas no Estado do Ceará, e assim, salvo melhor juízo, o contribuinte estava obrigado a demonstrar na nota fiscal emitida naquele Estado o valor do ICMS dispensado, na forma do § 6º da Clausula primeira do Convênio ICMS 87/02, acima transcrita.

Isso se deve porque o preço consignado na proposta licitatória deveria incluir o valor do ICMS, que seria posteriormente abatido e discriminado no respectivo documento fiscal que acobertasse a operação de venda.

Essa matéria não é nova nos Órgãos Julgadores e a interpretação dada a um dispositivo legal semelhante, nas vendas de mercadorias para órgãos do Poder Executivo Estadual, nos termos do Decreto nºs 24.755/2003, este revogado, e do Decreto nº 35.320/2014, frente às disposições dos Convênios ICMS nºs 26/03 e 73/04, foi exatamente no sentido acima argumentado.

Veja-se, então, a ementa da referida decisão:

Acórdão nº 331/2016
Processo nº 109.340.2016-7
Recurso /VOL/CRF-245/2016
Recorrente: VENDE TUDO MAGAZINE LTDA.
Recorrida: SECRETARIA EXECUTIVA DE ESTADO DA RECEITA.
Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.
Consª. Relatora: CONSª. MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA.

CONSULTA FISCAL. OPERAÇÕES INTERNAS DE VENDAS A ÓRGÃOS PÚBLICOS. ISENÇÃO FISCAL CONDICIONADA. VALOR DOS PRODUTOS. INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO CORRELATA. ESCLARECIMENTOS PRESTADOS. MANTIDA A DECISÃO “A QUO”. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

As operações de vendas internas para órgãos públicos devem estrita observância à legislação correlata que institui a isenção do ICMS condicionada à implementação de condutas relacionadas ao valor dos produtos, com o ICMS incluso em sua base de cálculo, para o efeito da propositura em processo licitatório com posterior consignação do desconto, em destaque na documentação fiscal, pertinente à carga tributária isenta, como estabelecidas nos respectivos diplomas legais. (g.n)

A referida decisão teve por base o parecer da Gerência de Tributação exarado no processo nº 1504992014-0, parecer nº: 2014.01.05.00186, cujo interessado foi a SECRETARIA DE ESTADO DE EDUCACAO e o processo nº:



0520742015-1, parecer nº: 2015.01.05.00109, cujo interessado foi a CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO.

Ante o exposto, conclui-se que o contribuinte deve abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao ICMS beneficiado pela isenção, prevista no Convênio ICMS 87/02, ou seja, o preço ofertado ou consignado na proposta encaminhada à comissão licitatória do respectivo órgão público deve abarcar o valor do ICMS que, posteriormente, quando da emissão do documento fiscal, será deduzido e demonstrado.

Não tendo sido tomada essa providência, é correta a medida tomada pela Autoridade Fiscal de considerar a operação interestadual tributada pelo ICMS na modalidade diferencial de alíquotas para consumidor final não contribuinte.”

Ademais, a decretação de nulidade exige a comprovação de prejuízo ao contribuinte em relação ao exercício de seu direito de defesa, segundo pode ser constatado pelo entendimento do C. Superior Tribunal de Justiça, que afirma que o princípio da “*pas de nullité sans grief*” aplica-se também à esfera administrativa, como se observa:

"ADMINISTRATIVO -SERVIDOR PÚBLICO -PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR -COMPETÊNCIA -INSTAURAÇÃO DAÇÃO DISCIPLINAR E APLICAÇÃO DA PENA -DELGAÇÃO -LEGALIDADE -ANULAÇÃO DE ATO PROCESUAL -AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO -PREJUÍZO -PROCESSO CRIMINAL -SUPENSÃO CONDICIONAL -SOBRESTAMENTO DO FEITO ADMINISTRATIVO -DESNECESSIDADE -INDEPENDÊNCIA DAS ESFERAS ADMINISTRATIVA EPENAL -PRECEDENTES -RECURSO DESPROVIDO.

I -omissis

I -Aplicável à espécie o princípio do “*pas de nullité sans grief*”, tendo em vista que eventual nulidade do processo administrativo exige a respectiva comprovação do prejuízo, que não ocorreu no presente caso.

III e IV –omissis.

V -Recurso conhecido e desprovido.” (STJ. RMS 18.8/GO, 5ªT., Min. Gilson Dip, DJde 29.05206) (grifamos)

Da instrução processual, infere-se que o contribuinte compreendeu a acusação e, buscando desconstituir o crédito tributário, apresentou argumentos e provas visando desconstituir a materialidade da relação obrigacional, permitindo à instância de julgamento a avaliação acerca do procedimento adotado pela fiscalização.

Ad argumentandum tantum, a decretação da nulidade da decisão singular não traria benefício ao processo, ao contrário, afrontaria a razoável duração do processo, uma vez que as provas contidas nos autos e as fundamentações de defesa demonstram que a causa está madura para julgamento.

Assim, considerando que o procedimento adotado não gerou prejuízo à defesa da reclamante e que a relação obrigacional tributária se encontra delimitada, com apresentação da natureza da infração e a comprovação de sua materialidade, não deve ser acatada a preliminar suscitada.



1.4 – Ilegitimidade Passiva das Pessoas Jurídicas indicadas como corresponsáveis pelo débito exigido

O recorrente alega que “a responsabilidade de terceiros depende de prévio procedimento regular, devendo o Fisco comprovar que o corresponsável agiu conjuntamente na efetivação do fato gerador”

Segue em suas alegações suscitando a ausência de enquadramento legal que justifique a responsabilização de sócios ou de dirigentes pelo pagamento de dívidas da sociedade, face a não ocorrência das hipóteses previstas no art. 135 do CTN.

A bem da verdade é que, não merece prosperar o argumento do sujeito passivo, haja vista que, *in casu*, a inclusão do nome dos sócios da empresa recorrente no auto de infração, na qualidade de responsável/interessado, consiste apenas em uma medida para que posteriormente, na fase executória da dívida fiscal porventura configurada, possa ser analisada a existência da responsabilidade pessoal das pessoas indicadas na peça vestibular e tomadas as providências cabíveis.

Mostrando-se alinhado a este entendimento, o Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba vem se posicionando nos seguintes termos:

ACÓRDÃO Nº 125/2018

RELATORA CONS^a MARIA DAS GRAÇAS DONATO OLIVEIRA LIMA

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO INTERNA E INTERESTADUAL NOS LIVROS PRÓPRIOS. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. PRELIMINAR DE EXCLUSÃO DA CO-RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. INDEFERIMENTO. CONTRIBUINTE DO SEGUIMENTO NO COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS AUTOMOTORES, CUJAS OPERAÇÕES MAIS EXPRESSIVAS SE REGULAM PELO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TÉCNICA FISCAL IMPRÓPRIA À VERIFICAÇÃO DA SUA REGULARIDADE QUANTO À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. VÍCIO MATERIAL CONFIGURADO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

- Rejeita-se a preliminar de exclusão dos sócios da recorrente do rol dos corresponsáveis/interessados, tendo em vista a necessidade da sua manutenção para posterior análise da responsabilidade tributária pela infração.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição de mercadorias nos livros próprios configura a existência de compras efetuadas com receitas de origem não comprovada, presumidamente auferidas mediante omissão de saídas pretéritas tributáveis. Todavia, tal presunção, ínsita no art. 646 do RICMS/PB, não se mostra aplicável nos casos de contribuinte em exercício no seguimento do comércio varejista de combustíveis para automotores, cujas operações de maior predominância nessa atividade se regulam pelo regime da substituição tributária. Adite-se a esse fato a circunstância de que a comercialização pela recorrente também se opera com outros produtos que, apesar de natureza distinta, estão igualmente adstritos ao referido regime de tributação antecipada, o que determina a nulidade lançamento de



ofício, por vício material, visto que a denúncia tem suporte na aplicação de técnica imprópria à aferição da situação do contribuinte, quanto ao cumprimento da obrigação principal.

ACÓRDÃO Nº 0704/2021

Relatora: CONS.ª LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRELIMINAR DE **EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS**. INDEFERIMENTO. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - OMISSÃO DE LANÇAMENTO DAS REDUÇÕES "Z". INFRAÇÃO NÃO CONFIRMADA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICOS DESPROVIDO.

- Rejeita-se a preliminar de exclusão do sócio da recorrida do rol dos responsáveis/interessados, tendo em vista a necessidade da sua manutenção para posterior análise da responsabilidade tributária pela infração, caso esta se confirme.

- Deixar de informar, na forma e prazo regulamentares, em registros do bloco específico de escrituração documentos fiscais da escrituração fiscal digital enseja o descumprimento de obrigação acessória punível com multa. "In casu", o contribuinte apresentou provas capazes de desconstituir a denúncia, vez que as Reduções "Z" foram escrituradas atempadamente no Registo C40

Assim sendo, a inclusão do nome dos sócios da empresa recorrente no auto de infração, na qualidade de responsável/interessado, consiste apenas em uma medida para que posteriormente, na fase executória da dívida fiscal porventura configurada, possa ser analisada a existência da responsabilidade pessoal das pessoas indicadas na peça vestibular e tomadas as providencias cabíveis.

Ademais, a manutenção do nome dos sócios, como responsáveis/interessados, não implica afirmar, *a priori*, que estes incorreram na regra acima citada.

Por esses fundamentos, rejeito a preliminar suscita pela Recorrente.

DO MÉRITO

1ª ACUSAÇÃO – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS (BENS OU SERVIÇOS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO.

A presente acusação trata de falta de recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquota, nas operações interestadual, em desacordo com os artigos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, § 2º e artigo 10, do Decreto nº 36.507/2015, que dispõe sobre os procedimentos a ser observado nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, assim dispõem:



Art. 1º Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste Decreto.

Art. 2º Nas operações e prestações de serviço de que trata este Decreto, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea "a" e o calculado na forma da alínea "b";

II – se prestador de serviço:

Art. 3º - O crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem, observado o disposto nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Art. 3º-A - As operações de que trata este Decreto devem ser acobertadas por Nota Fiscal Eletrônica — NFe, modelo 55, a qual deve conter as informações previstas no Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005 (Convênio ICMS 152/15).

Art. 4º - O recolhimento do imposto a que se refere a alínea "c" dos incisos I e II do art. 2º deve ser efetuado por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais — GNRE ou outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação da unidade federada de destino, por ocasião da saída do bem ou do início da prestação de serviço, em relação a cada operação ou prestação.

§1º - documento de arrecadação deve mencionar o número do respectivo documento fiscal e acompanhar o trânsito do bem ou a prestação do serviço.

§2º - recolhimento do imposto de que trata o inciso II do § 5º da art. 2º deve ser feito em documento de arrecadação ou GNRE distintos.

§3º - As unidades federadas de destino do bem ou do serviço podem, na forma de sua legislação, disponibilizar aplicativo que calcule o imposto a que se refere a alínea "c" dos incisos I e II da art. 2º, devendo o imposto ser recolhido no prazo previsto no § 2º do art. 5º (Convênio ICMS 152/15).

Art. 5º - A critério da unidade federada de destino e conforme dispuser a sua legislação tributária, pode ser exigida ou concedida ao contribuinte localizado na unidade federada de origem inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

§1º - O número de inscrição a que se refere este artigo deve ser apostado em todos os documentos dirigidos à unidade federada de destino, inclusive nos respectivos documentos de arrecadação.



§2º - Contribuinte inscrito nos termos deste artigo deve recolher o imposto previsto na alínea "c" dos incisos I e II do art. 2º até o décimo quinto dia do mês subsequente à saída do bem ou ao início da prestação de serviço.

Art. 10 - Nos exercícios de 2016, 2017 e 2018, no caso de operações e prestações que destinem bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade federada, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual deve ser partilhado entre as unidades federadas de origem e de destino cabendo à unidade federada:

I - de destino:

- a). - no ano de 2016: 40% (quarenta por cento) do montante apurado;
- b). - no ano de 2017: 60% (sessenta por cento) do montante apurado;
- c). - no ano de 2018: 80% (oitenta por cento) do montante apurado;

II - de origem:

- a). - no ano de 2016: 60% (sessenta por cento) do montante apurado;
- b). - no ano de 2017: 40% (quarenta por cento) do montante apurado;
- c). - no ano de 2018: 20% (vinte por cento) do montante apurado.

§ 1º - A critério da unidade federada de origem, a parcela do imposto a que se refere o inciso II do "caput" deve ser recolhida em separado.

§ 2º - O adicional de que trata o § 4º do art. 2º deve ser recolhido integralmente para a unidade federada de destino.

Para melhor compreensão sobre o tema, convém atentarmos para o que restou consignado em nota explicativa pelo auditor fiscal responsável autuação:

“A empresa não demonstrou nos documentos fiscais o valor correspondente à isenção do ICMS deduzida dos preços dos produtos, dessa forma descumpriu o disposto no § 6º da Cláusula primeira do Convênio 87/2002, que concede isenção do ICMS nas operações com fármacos e medicamentos destinados a órgãos da administração pública.”

Em decorrência da irregularidade detectada, à autuada foi aplicada a penalidade inculpada no artigo 82, inciso II, “e”, da Lei nº 6.379/96, que assim estabelece:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

II - de 50% (cinquenta por cento):

e) aos que deixarem de recolher o imposto no todo ou em parte, nas demais hipóteses não contidas neste artigo;



De maneira mais abrangente, sabe-se, que a partilha da carga tributária do ICMS Diferencial de Alíquotas nas operações interestaduais destinadas aos consumidores finais não contribuintes do imposto, localizados em outras unidades da federação, foi introduzido na Constituição Federal de 1988, especificamente no art. 155, II, §2º, VII e VIII, “b”, por meio da EC nº 87/2015, que autoriza os entes públicos estaduais á cobrança do diferencial de alíquota decorrente do fato gerador” Senão vejamos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...)

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993); (...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

a)- (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b)- (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)

a)--ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b)--ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

O Auditor fiscal responsável pela lavratura do auto de infração juntou aos autos demonstrativo intitulado “**Demonstrativos Exercícios 2016/2017- Descumprimento do §6º do Convênio ICMS nº 87/02(fls. 8-9)**”contendo planilhas listando os documentos fiscais onde se identificam **Chave de Acesso, NF-e, data da Emissão, Destinatário, Descrição dos Produtos ou serviços, valor total produto, Alíquota ICMS e ICMS devido.**

Á esta altura, importa transcrever o teor do Convênio 87/2002, *in verbis*:



Cláusula Primeira. Ficam isentas do ICMS as operações realizadas com os fármacos e medicamentos relacionados no Anexo Único deste convenio destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta Federal, Estadual e Municipal e a suas fundações públicas (...)

Nova redação do § 6º à cláusula primeira pelo Convênio ICMS 13/13, efeitos a partir de 01.06.2013.

§ 6º. O valor correspondente à isenção do ICMS deverá ser deduzido do preço dos respectivos produtos, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, expressamente, nas propostas do processo licitatório e nos documentos fiscais.

Faz-se pertinente deixar bem destacado nesse *decisum* que os trabalhos de fiscalização foram realizados com base nas informações prestadas pelo contribuinte por meio dos arquivos de Escrituração Fiscal Digital enviados pelo próprio contribuinte à Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba.

Feitas tais considerações, há de se reconhecer a legitimidade no procedimento adotado pela Fiscalização, que se revelou capaz de materializar a acusação descrita na inicial, e que caberia a defesa se contrapor à denúncia, apresentando os elementos que confirmariam a regularidade de suas operações, gerando o efeito impeditivo do direito do autor.

Buscando desconstituir a acusação em comento, o contribuinte alega, em sua defesa, a inexistência de infração sob a alegação de que as operações estão acobertadas pela isenção estabelecida no Convênio ICMS 87/02 e no Convênio ICMS nº 162/94. Aduz que as notas fiscais informaram a hipótese da isenção e o valor aproximado dos tributos.

Complementa que participou do certame licitatório, no qual se sagrou vencedora para fornecer as mercadorias, e por esse motivo necessariamente teve que demonstrar na proposta vencedora a formação do preço dos produtos.

A bem da verdade é que, a empresa não demonstrou nos documentos fiscais o valor correspondente à isenção do ICMS deduzida dos preços dos produtos, descumprindo assim o § 6º da Clausula primeira do Convênio ICMS 87/02.

Embora a autuada tenha anexada as notas fiscais (doc. 5), que trazem o seguinte texto nas informações complementares, **“ISENTO DE ICMS CONF. CONV. 87/02. PREÇO JÁ DESONERADO DE IMPOSTO”**, informando o valor aproximado do imposto, não o fez conforme determina a legislação vigente.

Como se vê dos autos, o contribuinte deveria ter abatido do preço da mercadoria o valor equivalente ao ICMS beneficiado pela isenção, prevista no Convênio ICMS 87/2002, ou seja, o preço ofertado ou consignado na proposta encaminhada à comissão licitatória do respectivo órgão público deve abarcar o valor do ICMS que, posteriormente, quando da emissão do documento fiscal, seria deduzido e demonstrado.

Nesse ponto, cumpre destacar fragmento do entendimento pronunciado na instância *a quo*, ao qual me acosto inteiramente, senão vejamos:



“Cuide-se que as operações *sub judice* foram originadas no Estado do Ceará, e assim, salvo melhor juízo, o contribuinte estava obrigado a demonstrar na nota fiscal emitida naquele Estado o valor do ICMS dispensado, na forma do § 6º da Cláusula primeira do Convenio ICMS 87/2002, acima transcrita.

Isso se deve porque o preço consignado na proposta licitatória deveria incluir o valor do ICMS, que seria posteriormente abatido e discriminado no respectivo documento fiscal que acobertasse a operação de venda

[...]

A despeito da infração flagrante, a Defendente somente alegou, de forma genérica, a ocorrência de isenção, mas não logrou demonstrar o atendimento dos requisitos legais para auferir esse benefício fiscal nas operações interestaduais em deslinde.

Por isso, julgo que as operações são regularmente tributadas, e sendo destinada a consumidor final não contribuinte, é legítima a cobrança do ICMS diferencial de alíquotas, na forma da EC 87/2015, relativa à parcela legalmente atribuída ao Estado da Paraíba.”

Neste diapasão, resta patente que a recorrente não logrou êxito em se desvencilhar da imputação que pesa contra si, mesmo sendo ela a detentora dos meios de prova capazes de elidir a acusação e demonstrar a regularidade das suas operações.

Frise-se que o entendimento ora esposado está em consonância com outras decisões desta Corte Administrativa, a exemplo dos Acórdãos nº 0043/2021 e 0421/2022, da lavra, respectivamente dos conselheiros Rodrigo de Queiroz Nóbrega e Lindemberg Roberto de Lima, cujas ementas transcrevo abaixo:

ACÓRDÃO Nº 0043/2021

Relator (a): CONS.º RODRIGO DE QUEIROZ NÓBREGA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS NAS ENTRADAS INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO – EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15 - INFRAÇÃO CONFIGURADA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A falta de retenção e recolhimento da partilha da carga tributária do ICMS (diferencial de alíquota) nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, de que trata a Emenda Constitucional nº 87/15, constitui infração à legislação do ICMS com a consequente incidência de penalidade prevista em lei.

ACÓRDÃO Nº 0421/2022

RELATOR LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA

PRELIMINARES. REJEITADAS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. MERCADORIA PARA O USO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - GARANTIDO. DENÚNCIAS FISCAIS COMPROVADAS. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.



- Preliminares de nulidade por cerceamento do direito de defesa rejeitadas em razão de o auto de infração ter sido fundamentado com a legislação de regência, e devidamente instruído com os documentos comprobatórios da infração, atendendo aos ditames do art. 41 da Lei 10.094/2013 e art. 142 do CTN.

- **O ICMS Diferencial de Alíquotas incide sobre as aquisições de mercadorias destinados ao uso e/ou consumo do estabelecimento, independente da classificação fiscal dos produtos como pertencentes à substituição tributária, sendo devida a cobrança ao destinatário contribuinte, na forma regulamentar.**

- Nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias para fins de comercialização é devida a exigência do ICMS - GARANTIDO, nos termos do art. 3º, §1º, inciso VI, da Lei nº 6.379/96, regulamentado pelos art. 3º, XV e art. 14, XII, do RICMSPB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97.

Por todo o exposto, mantenho incólume a procedência da acusação em tela, ratificando a sentença monocrática em todos os seus termos.

2ª ACUSACÃO - ICMS RETIDO E NÃO RECOLHIDO (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS) (PERÍODO A PARTIR DE 28.12.00).

A acusação em tela diz respeito a Falta de recolhimento do ICMS ST, retido e não recolhido, nos documentos fiscais elencados nas planilhas de fls. 11 a 16, relativamente aos exercícios de 2016 e 2017.

No caso dos autos o ICMS a ser recolhido por substituição tributária corresponde a partilha do diferencial de alíquotas devido à UF de destino das mercadorias, em função de vendas destinadas a não contribuintes do ICMS, com fulcro na EC 87/2015.

E, no que tange ao ICMS ST em operações interestadual, é cediço que a responsabilidade pelo recolhimento é atribuída ao contribuinte substituto, na condição de proceder a retenção e o pertinente recolhimento para o Estado de destino.

Ocorre que, a recorrente, responsável pelo recolhimento do tributo na condição de substituta, fez a retenção do ICMS nas notas fiscais, sem, contudo, recolher o ICMS no prazo devido.

Ao agir dessa maneira, o contribuinte cometeu atos que implicam em plena divergência com disposições contidas no Regulamento do ICMS em vigor no estado da Paraíba, a saber: art. 395, 397 e 399, todos do RICMS/PB. Senão vejamos:

Art. 395. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) valor da operação ou prestação própria realizada pelo sujeito passivo por substituição ou pelo substituído intermediário;



- b) o montante dos valores de seguro, de frete, impostos e outros encargos cobrados ou transferidos aos adquirentes ou tomadores de serviço não sendo admitidos descontos condicionados ou não;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Art. 397. O recolhimento do imposto devido por contribuintes que realizem operações sujeitas à substituição tributária far-se-á nas seguintes formas: (...)

II - nas operações interestaduais, o imposto retido será recolhido em qualquer banco oficial signatário do Convênio patrocinado pela Associação Brasileira de Bancos Comerciais Estaduais - ASBACE, ou, na falta deste, em qualquer banco localizado na praça do remetente, a crédito da conta nº 201.329-0, do Banco do Brasil, Agência 1618-7, João Pessoa, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, observado o seguinte:

- a) nas operações que destinem mercadorias a este Estado, o estabelecimento que efetuar retenção do imposto deverá também emitir listagem do ICMS retido, podendo ser emitida por meio magnético, que conterà as seguintes indicações:

Art. 399. O recolhimento do imposto nas operações com produtos submetidos ao regime de substituição tributária será efetuado:

I - no momento da entrada do produto no território deste Estado, nos casos de operações efetuadas sem a retenção antecipada;

II - até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador:

- a) nas operações procedentes de outra unidade da Federação, sem retenção antecipada, destinadas a contribuintes que possuam Regime Especial concedido pelo Secretário de Estado da Receita;

Compulsando-se os autos infere-se que os demonstrativos acostados ao libelo detalham com clareza de informações os documentos fiscais que materializam a prática infracional, e de onde se extrai a retenção do ICMS, contudo sem que tenha sido procedido com o pertinente recolhimento no prazo estabelecido na Lei.

Ao debruçar-se sobre a celeuma posta, o diligente julgador *a quo*, de maneira acertada, assim ponderou:

“Dessa forma, a Impugnante, contribuinte substituto tributário da categoria cadastral da EC 87/2015 — operações interestaduais para consumidor final responsável pelo recolhimento -, fez a retenção do ICMS nas notas fiscais, sem que tomasse a providência de recolher o ICMS no prazo devido.

A despeito da infração flagrante, a Defendente somente alegou, de forma genérica, a ocorrência de isenção, mas não logrou comprová-la, nem demonstrou, se fosse esse o caso, o atendimento dos requisitos legais para auferir o benefício nas operações interestaduais em deslinde.



Por isso, julgo que as operações são regularmente tributadas, e sendo destinadas a consumidor final não contribuintes, é legítima a cobrança do ICMS diferencial de alíquotas, na forma da EC 87/2015, relativa à parcela legalmente atribuída ao Estado destinatário da Paraíba, retido nos documentos fiscais e não recolhidos”

Frente a todas as razões esposadas, nada há para reformar na decisão do ilustre julgador singular, que analisou de forma correta todos os pontos apresentados pela defesa, com os quais concordamos integralmente, ratificando os termos da sentença proferida pela instância prima.

DA MULTA APLICADA

No tocante à multa aplicada, haja vista tratar-se de matéria que demandaria sua apreciação sob a ótica da constitucionalidade dos dispositivos vigentes na Lei nº 6.379/96, oportuno lembrar que não é da competência dos órgãos julgadores desta Secretaria, conforme disposto no art. 55, I da Lei n. 10.094/2013 e na Súmula n. 03, aprovada pelo CRF/PB, *ipsis litteris*:

Art. 55. Não de inclui na competência dos órgãos julgadores:
I – a declaração de inconstitucionalidade

SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos

DAS INTIMAÇÕES AO PATRONO DA AUTUADA

Esclareço, por fim, que não há previsão na Lei 10.094/2013 da obrigação de envio exclusivo de citação, despacho ou intimação para o endereço dos advogados, como deseja a Recorrente. A intimação desses atos ao sujeito passivo, na forma do art. 11 da Lei 10.094/2013, é condição suficiente para a legalidade do processo administrativo tributário

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do *recurso voluntário*, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovimento*, mantendo inalterada a sentença exarada na instância monocrática, que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00002923/2019-51**, lavrado em 12/09/2019, em desfavor da empresa **MAJELA HOSPITALAR LTDA**, inscrita no CCICMS/PB sob o nº 16.901.368-5, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 166.578,91 (cento e sessenta e seis mil, quinhentos e setenta e oito reais e noventa e um centavos), sendo R\$ 110.802,34 (cento e dez mil, oitocentos e dois reais e trinta e quatro centavos) de ICMS e R\$ 55.776,57 (cinquenta e cinco mil, setecentos e setenta e seis reais e cinquenta e sete centavos) de multa por infração, proposta de acordo com os dispositivos legais informados a seguir



Descrição da Infração	Infração Cometida Dispositivos	Penalidade Proposta - Dispositivos
0573 - DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS (BENS OU SERVIÇOS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO.	Arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, §2º e 10, do Dec. 36.507/2015.	Art. 82, II, "e", da Lei n.6.379/96.
0034 - ICMS RETIDO E NÃO RECOLHIDO (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS) A PARTIR DE 28.12.00)	Art. 395, c/c, art. 397, II e Art. 399, II, "a", do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97	Art. 82, V, alínea "g", da Lei n.6.379/96

Intimações necessárias a cargo da Repartição Preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por videoconferência, em 19 de setembro de 2023.

José Valdemir da Silva
Conselheiro Relator