



PROCESSO Nº 1566362022-2 - e-processo nº 2022.000279000-9

ACÓRDÃO Nº 007/2025

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA.

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: JOSÉ DE MIRANDA E SILVA FILHO

Relator: CONS.º SUPLENTE LEONARDO DO EGITO PESSOA.

**PRELIMINAR. MULTA CONFISCATÓRIA -
INCABÍVEL SUA ANÁLISE PELOS ÓRGÃOS
JULGADORES. ICMS. DIFERENCIAL DE
ALÍQUOTAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS.
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (BENS
DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO
CONTRIBUINTE DO ICMS). CONVÊNIO ICMS 93/2015
- DENÚNCIA CONFIGURADA - DECLARAÇÃO DE
INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL - EFEITOS
MODULATÓRIOS - FATOS GERADORES NÃO
ALCANÇADOS PELA DECISÃO JUDICIAL - AUTO DE
INFRAÇÃO PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO
RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO
DESPROVIDO.**

- É defeso aos órgãos julgadores administrativos deixar de aplicar uma penalidade prevista em lei, em obediência aos Princípios da legalidade e da vinculabilidade tributária, ao fundamento da existência de efeitos confiscatórios desta.

- Nos termos da EC 87/2015 e Convênio ICMS 93/2015, incide o Icms Diferencial de Alíquotas nas operações interestaduais com mercadorias, bens e serviços, quando destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto localizado no território paraibano, cujo recolhimento é de responsabilidade do remetente.

- A modulação dos efeitos para o início de 2022, estabelecida na declaração de inconstitucionalidade formal das Cláusulas do Convênio ICMS 93/2015 pelo STF (ADI 5.469), revestiu de plena legalidade a cobrança do imposto imposta nos autos, já que se tratam de fatos geradores ocorridos nos exercícios 2020 e 2021.

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 *desprovemento*, para manter inalterada a decisão singular que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002667/2022-06, lavrado em 30 de julho de 2022 contra a empresa CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA, inscrição estadual nº 16.900.542-9, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de **R\$ 778.802,62 (setecentos e setenta e oito mil, oitocentos e dois reais e sessenta e dois centavos)**, sendo R\$ 519.201,73 (quinhentos e dezenove mil, duzentos e um reais e setenta e três centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, §2º e 10, todos do Decreto nº 36.507/15 e ainda os constantes da nota explicativa e R\$ 259.600,89 (duzentos e cinquenta e nove mil, seiscentos reais e oitenta e nove centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 15 de janeiro de 2025.

LEONARDO DO EGITO PESSOA
Conselheiro Relator Suplente

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO, EDUARDO SILVEIRA FRADE E LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

ADRIANO FERREIRA RODRIGUES DE CARVALHO
Assessor



PROCESSO Nº 1566362022-2 - e-processo nº 2022.000279000-9

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: CAO MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA.

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: JOSÉ DE MIRANDA E SILVA FILHO

Relator: CONS.º SUPLENTE LEONARDO DO EGITO PESSOA.

PRELIMINAR. MULTA CONFISCATÓRIA - INCABÍVEL SUA ANÁLISE PELOS ÓRGÃOS JULGADORES. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (BENS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS). CONVÊNIO ICMS 93/2015 - DENÚNCIA CONFIGURADA - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL - EFEITOS MODULATÓRIOS - FATOS GERADORES NÃO ALCANÇADOS PELA DECISÃO JUDICIAL - AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- É defeso aos órgãos julgadores administrativos deixar de aplicar uma penalidade prevista em lei, em obediência aos Princípios da legalidade e da vinculabilidade tributária, ao fundamento da existência de efeitos confiscatórios desta.

- Nos termos da EC 87/2015 e Convênio ICMS 93/2015, incide o Icms Diferencial de Alíquotas nas operações interestaduais com mercadorias, bens e serviços, quando destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto localizado no território paraibano, cujo recolhimento é de responsabilidade do remetente.

- A modulação dos efeitos para o início de 2022, estabelecida na declaração de inconstitucionalidade formal das Cláusulas do Convênio ICMS 93/2015 pelo STF (ADI 5.469), revestiu de plena legalidade a cobrança do imposto imposta nos autos, já que se tratam de fatos geradores ocorridos nos exercícios 2020 e 2021.

RELATÓRIO



Trata-se do recurso voluntário interposto contra a decisão de primeira instância, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002667/2022-06 (fls. 2/4), lavrado em 30/07/2022, em face da empresa CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA, inscrição estadual nº 16.900.542-9.

Na referida peça acusatória, consta a seguinte acusação, *ipsis litteris*:

0573 – 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) >>> 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 a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Nota Explicativa: O CONTRIBUINTE DEIXOU DE RECOLHER O ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DEVIDO NAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES QUE DESTINEM BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL, NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO, ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO PARA O ESTADO DA PARAÍBA, CONFORME DEMONSTRATIVO E DOCUMENTAÇÃO EM ANEXO. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015. CONVÊNIO ICMS 93/2015 E ALTERAÇÕES POSTERIORES. DECRETO Nº 36.507, DE 23 DE DEZEMBRO DE 2015 E ALTERAÇÕES POSTERIORES.

ART. 155, § 2º, XII, ALÍNEA I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

ART. 13, § 1º, I, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996.

ART. 12, XVI E XVII E ART. 13, XII, § 1º, I, DA LEI Nº 6.379, DE 02 DE DEZEMBRO DE 1996.

A OPERAÇÃO DE SAÍDA DECORRENTE DE ALIENAÇÃO DE MERCADORIA INTEGRADA AO ATIVO IMOBILIZADO DO ESTABELECIMENTO É CASO DE NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS NO ESTADO DE DESTINO, GOIÁS. ALÍNEA M DO INCISO I DO ART. 79 DO REGULAMENTO DO ICMS RCTE - GO, NA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS DIFAL EMBUTIMOS O ICMS POR DENTRO PARA SÓ DEPOIS APLICARMOS A DIFERENÇA DE ALÍQUOTA DEVIDA AO ESTADO DE DESTINO CONSIDERANDO OS PERCENTUAIS DE REPARTIÇÃO ENTRE ORIGEM E DESTINO PREVISTOS PARA O PERÍODO.

Em decorrência do fato acima, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, §2º e 10, todos do Decreto nº 36.507/15 e ainda os constantes da nota explicativa, lançou um crédito tributário na quantia total de **R\$ 778.802,62 (setecentos e setenta e oito mil, oitocentos e dois reais e sessenta e dois centavos)**, sendo R\$ 519.201,73 (quinhentos e dezenove mil, duzentos e um reais e setenta e três centavos) de ICMS e R\$ 259.600,89 (duzentos e cinquenta e nove mil, seiscentos reais e oitenta e nove centavos) a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.



Documentos instrutórios juntados às fls. 6 a 8 e memorial descritivo da autuação às fls. 9 a 11 dos autos.

A Autuada foi cientificada do lançamento de ofício por meio de DTe, em 15/8/2022, fl. 12, nos termos do art. 11, §3º, III, “b”, da Lei nº 10.094/13, iniciando-se a contagem dos prazos para defesa ou pagamento.

A Reclamante apresentou peça impugnatória em 13/9/2022 por e-mail ao setor de Protocolo da SEFAZ/PB (fls. 48), em que, em suma, apresentou os seguintes argumentos em sua defesa (fls. 13-26):

- que o STF declarou inconstitucionalidade formal das Clausulas 1ª, 2ª, 3ª, 6ª e 9ª do Convenio ICMS 93/2015, sendo inválida a cobrança do DIFAL em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte do imposto estadual, sem a existência de lei complementar disciplinadora;
- que a cobrança no presente Auto de Infração, por ter sido considerada inconstitucional pelo C. Supremo Tribunal Federal, e a aplicação da multa praticada sobre tributo indevido, está em total desrespeito aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, vedação ao confisco e, ao entendimento pacífico do E. Supremo Tribunal Federal;
- destaca que o STF modulou os efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade, para que seja possível cobrar o ICMS DIFAL, com amparo em lei complementar autorizada, a partir de 2022;
- que foi publicada a LC nº190/2022 sobre a matéria em questão em 05/1/2022, saneando a inconstitucionalidade formal, autorizando a cobrança do DIFAL após respeitados os princípios da anterioridade e irretroatividade tributária, citando o art. 150, III, da Constituição Federal;
- que a Autoridade Fiscal está cobrando o ICMS-DIFAL referente a fatos geradores em que sua cobrança era inconstitucional, e sequer está fundamentada na LC 190/2022, e sim na EC 87/2015;
- que o Estado da Paraíba só poderia cobrar o DIFAL da Impugnante em 2023, em respeito ao Princípio da Anterioridade;
- que a modulação dos efeitos na decisão do STF, sobre o Tema nº 1.093, não se aplica no presente caso, tendo em vista que a autuação se deu em 30/7/2022, e que as “ações em curso” citada na modulação são aquelas já em curso na data do julgamento, 24/2/2021;
- ressalta a insegurança jurídica, pois a Impugnante realizou vendas em outras unidades da federação de forma presencial, tratando-se de



operações internas de vendas de veículos, e foi surpreendida pela cobrança em tela, tão somente porque a venda foi para não contribuintes deste Estado, em períodos em que era inconstitucional sua cobrança;

- diante de suas alegações, roga que seja considerada nula a cobrança de DIFAL exigida pela Autoridade Fiscal, através do Auto de Infração nº 93300008.09.00002667/2022-06, por força do princípio constitucional da irretroatividade tributária e por ausência de Lei Complementar que regulamentasse a cobrança à época dos fatos geradores, conforme assentado pelo C. Supremo Tribunal Federal, em recente julgamento submetido ao rito dos recursos repetitivos;

- alega ainda, que a multa aplicada afronta os Princípios da Razoabilidade, da Proporcionalidade, da Vedação ao Confisco e ao enriquecimento ilícito do Fisco, devendo ser afastada.

Sem informação de antecedentes fiscais, foram os autos conclusos (fls. 49) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, sendo distribuído ao julgador Petrônio Rodrigues Lima, o qual julgou o auto de infração PROCEDENTE, nos termos da seguinte ementa, *litteris*:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. VENDA DE MERCADORIA À CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE. CONVÊNIO ICMS 93/2015. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. EFEITOS MODULATÓRIOS. FATOS GERADORES NÃO ALCANÇADOS PELA DECISÃO JUDICIAL. SEGURANÇA JURÍDICA. DENÚNCIA CONFIGURADA.

- Nos termos da EC 87/2015 e Convênio ICMS 93/2015, incide o ICMS Diferencial de Alíquotas nas operações interestaduais com mercadorias, bens e serviços, quando destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto localizado no território paraibano, cujo recolhimento é de responsabilidade do remetente.

- A modulação estabelecida na declaração de inconstitucionalidade formal das Cláusulas do Convênio ICMS 93/2015 pelo STF (ADI 5.469), permitiu que a norma declarada inconstitucional produzisse seus efeitos jurídicos nas datas dos fatos geradores denunciados.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Cientificado da decisão proferida pela instância prima em 13 de março de 2023, o sujeito passivo interpôs, em 30 de março de 2023, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, por meio do qual representa os seguintes argumentos em seu socorro:



- que a decisão singular deve ser reformada, uma vez que, o STF, no julgamento da ADI 5.469, modulou os efeitos para que os Estados apenas cobrem DIFAL com amparo de lei complementar autorizadora, o que veio a ocorrer, tão somente, com a promulgação da Lei Complementar 190/2022. Ou seja, a Autoridade Fiscal, que somente estaria autorizada a cobrar ICMS DIFAL, a partir de 2022, está cobrando da Recorrente crédito tributário dos períodos anteriores a publicação da LC nº 190/2022, exatamente no período que o STF julgou a cobrança inconstitucional;

- alega ainda, que a multa aplicada afronta os Princípios da Razoabilidade, da Proporcionalidade, da Vedação ao Confisco e ao enriquecimento ilícito do Fisco, devendo ser afastada.

Com base nas considerações acima, a recorrente requer o provimento do recurso voluntário a fim de seja declarado nulo o auto de infração combatido e subsidiariamente, caso não seja declarado nulo – o que não se acredita – requer seja recapitulada ou minorada a multa confiscatória aplicada.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Eis o relatório.

VOTO

A presente demanda cinge-se acerca da falta de recolhimento do CMS Diferencial de Alíquotas (ICMS-DIFAL) nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte localizado no Estado da Paraíba, infringindo-se os artigos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, §2º, e 10, todos do Decreto Estadual nº 36.507/2015, abaixo transcrito.

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:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, 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”.

§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do “caput” é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Convênio ICMS 152/15).

§ 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas (Convênio ICMS 152/15):

$ICMS\ origem = BC \times ALQ\ inter$

$ICMS\ destino = [BC \times ALQ\ intra] - ICMS\ origem$

Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.

§ 2º Considera-se unidade federada de destino do serviço de transporte aquela onde tenha fim a prestação.

§ 3º O recolhimento de que trata a alínea “c” do inciso II do “caput” não se aplica quando o transporte for efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem (cláusula CIF – Cost, Insurance and Freight).



§ 4º O adicional de até dois pontos percentuais na alíquota de ICMS aplicável às operações e prestações, nos termos previstos no art. 82, §1º, do ADCT da Constituição Federal, destinado ao financiamento dos fundos estaduais e distrital de combate à pobreza, é considerado para o cálculo do imposto, conforme disposto na alínea “a” dos incisos I e II, cujo recolhimento deve observar a legislação da respectiva unidade federada de destino.

§ 5º No cálculo do imposto devido à unidade federada de destino, o remetente deve calcular, separadamente, o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, por meio da aplicação sobre a respectiva base de cálculo de percentual correspondente (Convênio ICMS 152/15):

I - à alíquota interna da unidade federada de destino sem considerar o adicional de até 2% (dois por cento);

II - ao adicional de até 2% (dois por cento).

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

§ 2º O 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.

(...)



§ 2º O 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

A nota explicativa, complementando a capitulação legal, acrescentou os seguintes dispositivos infringidos: Emenda Constitucional nº 87/2015. Convênio ICMS nº 93/2015 e alterações posteriores, Decreto nº 36.507, de 23 de dezembro de 2015 e alterações posteriores.

Como forma de garantir efetividade aos comandos normativos acima destacados, a Lei nº 6.379/96 estabelece, em seu artigo 82, II, “e”, como medida punitiva para aqueles que incorrerem em violação aos artigos retro citados, a seguinte penalidade:

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;



Antes da análise do mérito da presente contenda, cabe registrar que o lançamento fiscal cumpre os requisitos do art. 142 do CTN, e não se enquadra em nenhum dos casos de nulidade elencados nos arts 14, 16 e 17, da Lei estadual nº 10.094/2013 (Lei do PAT).

Pois bem. Compulsando o caderno processual, ver-se-a claramente que os reclames da defesa cinge-se no entendimento de que o fisco não pode cobrar o Icms – Difal não contribuinte referente a fatos geradores (2020 e 2021) uma vez que sua cobrança era inconstitucional, e sequer está fundamentada na LC 190/2022, e sim na EC 87/2015.

Contrariamente ao que aduz a Recorrente, o fato é que o Supremo Tribunal Federal, declarou a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015. No entanto, modulou seus efeitos para produzir resultados a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, ou seja, a partir do exercício de 2022, para as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta. E, para a cláusula nona, retroagindo os efeitos para a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF, aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal. Ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso. Vejamos trecho da ementa:

10. Ação direta julgada procedente, declarando-se 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.

11. Modulação dos 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 presente julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir 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 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso.

Em resumo, apesar de ter assentado a necessidade de edição de lei complementar para regular a cobrança do ICMS-DIFAL nas operações com consumidor final não contribuinte, modulou os efeitos da decisão para que somente a partir de 2022 se tivesse essa exigência, de sorte a restar validado, pois, as cobranças previstas desde 2016 até 2021.



Portanto, considerando que os fatos geradores relativos ao presente auto de infração ocorreram nos exercícios de 2020 e 2021, e que não se tem notícia de qualquer ação judicial em curso, não há como se questionar a aplicação do Decreto nº 36.507/2015, para os fatos denunciados no libelo acusatório.

Por sua pertinência cumpre destacar que o entendimento ora esposado está em consonância com outras decisões desta Corte de Justiça Fiscal, a exemplo daqueles contidos nos Acórdãos nº 395/2023 e 609/2023, de relatoria dos nobres Conselheiros Eduardo Silveira Frade e Larissa Meneses de Almeida, respectivamente. Vejamos:

Acórdão nº 395/2023

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. INFRAÇÃO CONFIGURADA. RECURSO VOLUNTÁRIO. DESPROVIMENTO.

Ficou caracterizado o descumprimento da obrigação tributária referente a falta de recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquotas nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, não tendo a empresa autuada apresentado provas de que procedeu ao pagamento do imposto devido ao Estado de destino.

Embora o STF tenha declarado a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS Diferencial de alíquota a consumidor final não contribuinte do imposto, por ausência de Lei Complementar que regulamentasse a matéria, houve a modulação dos efeitos para o início de 2022, revestindo-se, assim, de plena legalidade a cobrança do imposto imposta nos autos, já que se tratam de fatos geradores ocorridos no período autuado de setembro/2021.

Acórdão nº 609/2023

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. 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. MODULAÇÃO PELO STF. AUSTES. MODIFICAÇÃO DA MULTA. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Cabe a exigência do imposto nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, conforme modulação dada pelo STF nos dispositivos declarados inconstitucionais.

Parte do crédito tributário restou insubsistente em face de ajustes no valor do imposto, efetuados na primeira instância e aplicação de penalidade menos severa por melhor se adequar aos fatos infringidos.

Relativamente à pretensão da recorrente, para que seja afastada e/ou minorada a penalidade aplicada, argumentando que é desproporcional, desarrazoada e confiscatória, cabe ressaltar que foge à alçada dos órgãos julgadores a aplicação da



equidade, bem com a declaração de inconstitucionalidade, nos termos dos arts. 55 e 72-A, da Lei nº 10.094/2013, abaixo transcritos:

Art. 55. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

II - a aplicação de equidade.

Art. 72-A. No julgamento do processo administrativo tributário é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I - em ação direta de inconstitucionalidade;

II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.

Além dos dispositivos supra, acrescento o disposto na Súmula nº 3 desta Corte Administrativa, ratificada pela Portaria nº 311/2019/SEFAZ, de 18 de Novembro de 2019:

SÚMULA 03 – DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

- A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos.

Por fim, tendo em vista que ficou comprovado que a empresa autuada descumpriu o regramento contido na legislação que rege o caso em comento, não apresentando elementos suficientes a elidir a acusação, julgo procedente a ação fiscal, mantendo a sentença exarada, pelos seus próprios fundamentos.

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, para manter inalterada a decisão singular que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002667/2022-06, lavrado em 30 de julho de 2022 contra a empresa CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA, inscrição estadual nº 16.900.542-9, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de **R\$ 778.802,62 (setecentos e setenta e oito mil, oitocentos e dois reais e sessenta e dois centavos)**, sendo R\$ 519.201,73 (quinhentos e dezenove mil, duzentos e um reais e setenta e três centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, §2º e 10, todos do Decreto nº 36.507/15 e ainda os constantes da nota explicativa e R\$ 259.600,89 (duzentos e cinquenta e nove mil, seiscentos reais e oitenta e nove centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.



Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência, em 15 de janeiro de 2025.

Leonardo do Egito Pessoa
Conselheiro Suplente Relator