



PROCESSO Nº 0726142021-2 - e-processo nº 2022.000073239-5

ACÓRDÃO Nº 594/2023

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: MANUPA COMÉRCIO EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS ADAPTADOS EIRELI.

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 JOSÉ VALDEMIR DA SILVA.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. BENS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. INFRAÇÃO CONFIGURADA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO SINGULAR. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

- A legislação estadual determina o recolhimento, para a unidade federada de destino, do imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado com adoção da alíquota interna e aquele resultante do emprego da alíquota interestadual, denominado ICMS Diferencial de Alíquotas.

- In casu, além de não recolher o ICMS DIFAL ora reclamado, o remetente dos bens argui a inconstitucionalidade da norma para afastar a exigência fiscal, todavia, a declaração de inconstitucionalidade não se encontra entre as competências dos órgãos julgadores administrativos. Mantida a cobrança do ICMS DIFAL.

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, quanto ao mérito pelo seu desprovimento, para manter inalterada a sentença exarada na instância monocrática, que julgou **procedente** o **Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000800/2021-09** (fls. 2 e 3), lavrado em 24 de maio de 2021, contra a empresa, **MANUPA COMÉRCIO EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS ADAPTADOS EIRELI**, inscrito no CNPJ/ MF sob o nº 03.093.776/0007-87, devidamente qualificada nos autos, condenando-a ao



recolhimento do **crédito tributário** no valor de **R\$ 72.588,00** (setenta e dois mil, quinhentos e oitenta e oito reais), sendo **R\$ 48.392,00** (quarenta e oito mil, trezentos e noventa e dois reais) **de ICMS**, por infringência aos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, § 2º e 10, todos do Decreto nº 36.507/15 e **R\$ 24.196,00** (vinte e quatro mil, cento e noventa e seis reais) **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.

Primeira Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 01 de dezembro de 2023.

**JOSÉ VALDEMIR DA SILVA**  
Conselheiro

**LEONILSON LINS DE LUCENA**  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, **LEONARDO DO EGITO PESSOA (SUPLENTE)**, **HEITOR COLLETT** E **LARISSA MENESES DE ALMEIDA**.

**SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA**  
Assessor



PROCESSO Nº 0726142021-2 - e-processo nº 2021.000073239-5

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: MANUPA COMÉRCIO EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS ADAPTADOS EIRELI.

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 JOSÉ VALDEMIR DA SILVA.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. BENS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. INFRAÇÃO CONFIGURADA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO SINGULAR. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

- A legislação estadual determina o recolhimento, para a unidade federada de destino, do imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado com adoção da alíquota interna e aquele resultante do emprego da alíquota interestadual, denominado ICMS Diferencial de Alíquotas.

- In casu, além de não recolher o ICMS DIFAL ora reclamado, o remetente dos bens argui a inconstitucionalidade da norma para afastar a exigência fiscal, todavia, a declaração de inconstitucionalidade não se encontra entre as competências dos órgãos julgadores administrativos. Mantida a cobrança do ICMS DIFAL.

## RELATÓRIO

A presente demanda teve início com o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000800/2021-09 (fls.2 e 3), lavrado em 24 de maio de 2021, contra a decisão a empresa **MANUPA COMÉRCIO EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS ADAPTADOS**, inscrita no CCICMS/PB sob o nº. 03.093.776/0007-8703.093.776/0007-87, pelo cometimento da irregularidade abaixo transcrita, *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 N° 87/2015. CONVÊNIO ICMS 93/2015 E ALTERAÇÕES POSTERIORES. DECRETO N° 36.507, DE 23 DE DEZEMBRO DE 2015 E ALTERAÇÕES POSTERIORES.

Em decorrência deste fato, o Representante Fazendário lançou, de ofício, o crédito tributário no valor de R\$ 72.588,00, sendo R\$ 48.392,00 de ICMS, por violar as disposições contidas nos artigos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, § 2º e 10 do Decreto nº 36.507/2015, e R\$ 24.196,00 de multa por infração, com espeque no art. 82, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 6.379/96.

Instruem a peça inicial os seguintes documentos: Demonstrativo Fiscal – Cálculo do ICMS DIFAL EC 87/15 e Notas Fiscais de Venda (fls. 4 a 7).

Cientificada da lavratura do Auto de Infração em análise, em 6 de julho de 2021, via postal, com Aviso de Recebimento – AR nº BR 07912643 3 BR (fl. 8), Notificação nº 00142014/2021, em conformidade com o art. 46, inciso II, da Lei nº 10.094/2013, a acusada interpôs petição reclamatória, às fls. 11 a 13 dos autos.

- Na impugnação (fls. 11 a 13), em síntese, o contribuinte pleiteia a nulidade do auto de infração, alegando que a legislação estadual estabelece que o NCM 8704.21.90, para cálculo do ICMS Diferencial de Alíquota, é destinado a veículos diferentes dos que foram entregues, daí conclui que o NCM usado na emissão das notas fiscais está errado. Adita que os veículos entregues foram ambulâncias.



- Adita que o NCM 8704.21.90 vem na nota fiscal da fábrica, porém o veículo sofreu as alterações necessárias para deixar de ser veículo de transporte de mercadoria ou carga e se tornar ambulância, não se aplicando a cobrança do ICMS Diferencial de Alíquotas, sendo exceção ao regramento contido no art. 2º, parágrafo único do Decreto nº 37.004/2016.

- Alega ainda que houve o diferimento do ICMS Diferencial de Alíquotas nos termos do Decreto nº 40.122/2020.

Sem informação de reincidência, os autos foram conclusos (fl. 14) e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, onde a Assessoria Técnica concluiu que o caderno processual estava apto à distribuição e julgamento, na sequência, os autos foram distribuídos ao julgador fiscal, Tarcísio Correia Lima Vilar, que decidiu pela procedência do auto de infração *sub judice*, nos termos da ementa abaixo reproduzida, *litteris*:

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (BENS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS) - INFRAÇÃO CARACTERIZADA - AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.**

- Caracterizado que se trata de operações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto fica confirmada a imposição do pagamento do ICMS de acordo com o que está estabelecido no Decreto 36.507/2015.

**AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE**

Na sequência, o contribuinte foi cientificado da decisão proferida pelo órgão julgador monocrático, em 6 de junho de 2022 e 14 de julho de 2022, conforme Notificação nº 00502265/2022 anexa à fl. 24, a qual foi remetida via postal, com Avisos de Recebimento – AR nºs BR 133444764 BR e QB 831131189 BR (fls. 27 e 28), que foi enviada para os endereços da autuada nas cidades de Lauro de Freitas – BA e São Paulo – SP, respectivamente, em conformidade com o art. 46, inciso II, da Lei nº 10.094/2013, consequentemente, a empresa autuada impetrou recurso voluntário a esta instância *ad quem*.

- No recurso voluntário (fls. 29 a 36), o sujeito passivo reitera o pedido de nulidade do auto de infração ora analisado, dizendo que a cobrança do ICMS DIFAL é inconstitucional porque a Emenda Complementar nº 87/2015 necessita da edição de lei complementar, conforme ADI 5469-DF.



- Nesta esteira, adita que o Supremo Tribunal Federal julgou a ADI 5469-DF, dizendo serem inconstitucionais as cláusulas do Convênio ICMS 93/2015 que autorizavam a cobrança do ICMS DIFAL, devendo a referida exação ser realizada por meio de lei complementar, donde se originou a Lei Complementar nº 190/2022, portanto, afirma que as cobranças de ICMS DIFAL anteriores são inconstitucionais.

- Esclarece que observado o incremento no comércio eletrônico, o constituinte derivado fixou a cobrança do ICMS DIFAL, prestigiando a unidade federada de destino quando for partícipe da operação consumidor final não contribuinte situado em outro estado-membro, assim sendo os Estados buscaram cumprir a exigência do ICMS DIFAL por meio do Convênio ICMS 93/2015 editado pelo CONFAZ.

- Todavia, isto revela vício formal, em razão de usurpação de competência da União, a quem compete editar norma geral nacional sobre o tema como também a inadequação do instrumento — convênio.

Neste norte, prossegue discorrendo acerca das atribuições da Lei Complementar 87/1996, que trata das normas gerais do ICMS, a qual não contempla a matéria em comento, motivo pelo qual sobreveio o Convênio ICMS 93/2015, contudo, não tem o condão de lei complementar. Desse modo, repete que as cobranças de ICMS DIFAL anteriores à edição da Lei Complementar 190/2022, de 4/1/2022, são inconstitucionais.

Na sequência, traz aos autos uma síntese acerca da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469, julgada pelo STF, posteriormente, transcreve o texto da Lei Complementar 190/2022.

Por fim, alega que vários Estados, entre estes a Paraíba, não se posicionaram acerca da cobrança do ICMS DIFAL.

Isto posto, reitera o pedido de nulidade do feito fiscal.

Remetidos os autos a esta Corte, estes foram distribuídos a esta relatoria segundo critério regimentalmente previsto, para análise e julgamento.

**Este é o relatório.**

**VOTO**

Versam os autos a respeito da **falta de recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquotas nas aquisições de bens por consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade da federação**, conforme denúncia posta na inicial, demonstrativo e documentos fiscais anexos às fls. 2 a 7.



A exigência do ICMS DIFAL em tela está apoiada nos artigos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, § 2º e 10, do Decreto nº 36.507/2015, que está fundamentado nos Convênios ICMS 93/15 e 152/15, *in verbis*:

**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):**

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

**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. 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.*

Consequentemente, foi proposta a penalidade prevista no art. 82, inciso II, alínea "e" da Lei nº 6.379/96, vigente à época do fato gerador. Senão vejamos:

**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;*

Da mera leitura do normativo supracitado, nota-se que, à época dos fatos geradores, é devido às unidades federadas onde estão sediados os consumidores finais não contribuintes do ICMS o ICMS Diferencial de Alíquotas, nos termos do art. 2º, inciso I, alínea “c”, do Decreto nº 36.507/2015.

Posteriormente, o Decreto nº 36.507/2015 foi revogado pelo Decreto nº 42.483/2022, que mantém a cobrança do ICMS DIFAL nas operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte ICMS, localizado em outra unidade federada, portanto, é evidente que a cobrança do imposto em tela está fundamentada na legislação estadual não podendo ser afastada.

Quanto à arguição de inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 93/2015 a fim de cobrar o ICMS DIFAL nas operações que destinem mercadorias e bens a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, entendo que esta questão extrapola a competência dessa Corte Administrativa Tributária, visto que não é possível o julgamento do PAT enfrentar a inconstitucionalidade de leis, por força dos art. 55 e 72-A da Lei 10.094/2013, *in verbis*:

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

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

**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.*

Assim, considerando que os fundamentos da cobrança do DIFAL do remetente de bens destinados a consumidor final não contribuinte ICMS estão em vigor no Estado da



Paraíba, não vislumbro meios legais para dispensar a cobrança do imposto em tela, como pretende a ora recorrente.

Com estes fundamentos,

**V O T O** pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, quanto ao mérito pelo seu desprovimento, para manter inalterada a sentença exarada na instância monocrática, que julgou **procedente** o **Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000800/2021-09** (fls. 2 e 3), lavrado em 24 de maio de 2021, contra a empresa, **MANUPA COMÉRCIO EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS ADAPTADOS EIRELI**, inscrito no CNPJ/ MF sob o nº 03.093.776/0007-87, devidamente qualificada nos autos, condenando-a ao recolhimento do **crédito tributário** no valor de **R\$ 72.588,00** (setenta e dois mil, quinhentos e oitenta e oito reais), sendo **R\$ 48.392,00** (quarenta e oito mil, trezentos e noventa e dois reais) **de ICMS**, por infringência aos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, § 2º e 10, todos do Decreto nº 36.507/15 e **R\$ 24.196,00** (vinte e quatro mil, cento e noventa e seis reais) **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 da legislação de regência.

Primeira Câmara de Julgamento, sessão realizada por vídeo conferencia em 01 de dezembro de 2023.

José Valdemir da Silva  
Conselheiro Relator