



PROCESSO Nº 1312762025-0 - e-processo nº 2025.000276843-1

ACÓRDÃO Nº 254/2026

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: PHARMAPLUS LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO EM JOÃO
PESSOA

Autuante: ADRIANA CALDAS DE MACÊDO

Relator: CONS.º PETRONIO RODRIGUES LIMA.

**PRELIMINARES. NULIDADES. REJEITADAS.
DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA. ACOLHIMENTO. FALTA
DE RECOLHIMENTO DO ICMS - DIFERENCIAL DE
ALÍQUOTAS DE BENS E/OU MERCADORIAS
DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO
CONTRIBUINTE DO ICMS. INFRAÇÃO
CONFIGURADA. AUTO DE INFRAÇÃO
PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A
DECISÃO SINGULAR. RECURSO VOLUNTÁRIO
PARCIALMENTE PROVIDO.**

- Exclusão de parte do crédito tributário decorrente do alcance da decadência tributária, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.
- A supressão do recolhimento do imposto estadual correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual concernente as operações ou prestações destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS configura infração, impondo o lançamento de ofício. *In casu*, 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 trata de fatos geradores ocorridos no exercício de 2020.

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 parcial provimento, reformando a decisão singular, e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002288/2025-50, lavrado em 05/6/2025, contra a empresa PHARMAPLUS LTDA., inscrição estadual nº 16.904.822-5, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor de R\$ **321.807,98** (trezentos e vinte e um mil,



oitocentos e sete reais e noventa e oito centavos), sendo R\$ **214.538,65** (duzentos e quatorze mil, quinhentos e trinta e oito reais e sessenta e cinco centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 2º, § 1º, VII; art. 3º, XVI c/c art. 38-A, II e art. 45, I, j, 2, do RICMS/PB e art. 1º; art. 2º, I e § 1º e art. 5º, do Decreto nº 42.843/2022, e multa por infração na quantia de R\$ **107.269,33** (cento e sete mil, duzentos e sessenta e nove reais e trinta e três centavos), com fulcro no art. 82, II, “e”, da Lei 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo, por indevido, o importe de R\$ 15.416,12, sendo R\$ 10.477,41 de ICMS, e R\$ 5.238,71 de multa por infração, pelo alcance da decadência tributária acima evidenciada.

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

P.R.I.

Primeira Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 17 de junho de 2026.

PETRÔNIO RODRIGUES LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, HEITOR COLLETT, LARISSA MENESES DE ALMEIDA E VINÍCIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES.

KLEBER DE GOIS MOTA
Assessor



PROCESSO Nº 1312762025-0 - e-processo nº 2025.000276843-1

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: PHARMAPLUS LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO EM JOÃO PESSOA

Autuante: ADRIANA CALDAS DE MACÊDO

Relator: CONS.º PETRONIO RODRIGUES LIMA.

PRELOMINARES. NULIDADES. REJEITADAS. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA. ACOLHIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DE BENS E/OU MERCADORIAS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. INFRAÇÃO CONFIGURADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO SINGULAR. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Exclusão de parte do crédito tributário decorrente do alcance da decadência tributária, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.
- A supressão do recolhimento do imposto estadual correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual concernente as operações ou prestações destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS configura infração, impondo o lançamento de ofício. *In casu*, 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 trata de fatos geradores ocorridos no exercício de 2020.

RELATÓRIO

Em análise nesta Corte o *recurso voluntário* contra decisão monocrática que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002288/2025-50, lavrado em 05/6/2025, em desfavor da empresa PHARMAPLUS LTDA., inscrita no CCICMS-PB nº 16.904.822-5, no qual constam as seguintes acusações:



0692 - DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS OPERACOES COM MERCADORIAS E/OU BENS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NAO CONTRIBUINTE DO ICMS >> O contribuinte/ suprimiu total ou parcialmente o recolhimento do imposto estadual correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual concernente a operações com mercadorias e/ou bens destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. O CONTRIBUINTE ACIMA QUALIFICADO CONSTRARIANDO OS DISPOSITIVOS LEGAIS CONSTANTES NA EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 87/2015, LEI COMPLEMENTAR 190/2022, CONVENIO ICMS 235/2022, CONVENIO ICMS 236/2022 E A LEI ESTADUAL 12.190/2022, DEIXOU DE RECOLHER O IMPOSTO CORRESPONDENTE À DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E INTERESTADUAL NAS OPERAÇÕES DESTINADAS A NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO LOCALIZADO NO ESTADO DA PARAÍBA, NO PERÍODO DE JUNHO A DEZEMBRO DE 2020, CONFORME DEMONSTRATIVOS EM ANEXO.

Enquadramento Legal	
Infração Cometida/Diploma Legal - Dispositivos	Penalidade Proposta/Diploma Legal - Dispositivos
Art. 2º, § 1º, VII; art. 3º, XVI c/c art. 38-A, II e art. 45, I, j, 2, do RICMS/PB e art. 1º; art. 2º, I e § 1º e art. 5º, do Decreto nº 42.843/2022.	Art. 82, II, “e”, da Lei n.6.379/96.
Períodos: JUNHO A DEZEMBRO DE 2020.	

Em decorrência dos fatos acima, a Representante Fazendária constituiu um crédito tributário no importe de R\$ **337.524,11**, sendo R\$ **225.016,06** de ICMS, R\$ **112.508,05** a título de multa por infração.

Instruem os autos às fls. 4-18: demonstrativos analíticos das operações denunciadas e sintético do imposto a recolher.

Cientificada da ação fiscal por meio de DTe em 10/6/2025, fl. 19, a autuada apresentou reclamação tempestiva, trazendo, em síntese, os seguintes pontos em sua defesa, fls. 20 - 30:

- A cobrança retroativa, que se estende a exercício já encerrados e aparentemente auditados, causa não apenas impacto financeiro desproporcional, mas afronta os princípios da legalidade, segurança jurídica e da não surpresa fiscal;
- Inexistência de base legal e constitucional para exigência do DIFAL nos períodos de junho a dezembro de 2020, pois a Emenda Constitucional nº 87/2015 condiciona essa exigência à regulamentação de uma Lei Complementar Federal, tal exigência só foi cumprida com a sanção da Lei Complementar nº 190 em 04/01/2022;
- Ao basear-se em legislações estaduais, como a Lei nº 12.190/2022, Lei nº 6.379/1996 e Decreto nº 42.843/2022, o Estado da Paraíba excede sua



competência, pois conforme o STF determinou, uma norma de âmbito estadual

não supre a necessidade de uma regulamentação federal por Lei Complementar;

- A aplicação da Lei Complementar nº 190 de 04/01/2022 deve respeitar os princípios constitucionais da anterioridade e da anualidade, previsto no art. 150,

III, "b" e "c", da Constituição Federal, assim diante da ausência de respaldo jurídico para cobrança do DIFAL no exercício de 2020;

- A exigência do DIFAL para o ano de 2020, sem a regulamentação por Lei Complementar Federal gera uma situação de incerteza e instabilidade jurídica, uma vez que o contribuinte não poderia prever a cobrança em períodos sem respaldo normativo, violando o princípio da segurança jurídica e da confiança legítima do contribuinte;

Por fim, requer:

a) O arquivamento do Auto de Infração diante da evidente inexigibilidade do DIFAL no Período de junho a dezembro de 2020, por ausência de respaldo jurídico;

b) a exclusão da multa por infração, dos juros e correção monetária, tendo em vista que a exigência tributária decorre de divergência interpretativa, não justificando a aplicação da penalidade;

c) que seja observado o entendimento pacificado pelos tribunais superiores e pelo CONFAZ, no sentido da necessidade de lei complementar para cobrança do DIFAL, afastando-se assim qualquer interpretação extensiva ou retroativa que venha prejudicar o contribuinte;

d) Abstenção da SEFAZ de aplicar quaisquer sanções como suspensão da inscrição estadual, retenção de mercadoria ou multas, enquanto tramita o presente pedido, considerando que a partir do protocolo desta impugnação até a decisão final da autuação, fica suspenso a inexigibilidade do tributo devido.

Os autos foram conclusos e remetidos para Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos para a julgadora fiscal ELIANE VIEIRA BARRETO COSTA, que decidiu pela *procedência* do feito fiscal, fls. 35-43, proferindo a seguinte ementa:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DE BENS E/OU MERCADORIAS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. INFRAÇÃO CONFIGURADA.

A supressão total ou parcialmente do recolhimento do imposto estadual correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual concernente as operações ou prestações destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS configura infração, impondo o lançamento de ofício. In casu, 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.



AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

Cientificada da decisão de primeira instância em 28/4/2026, por meio de DTe, fl. 45, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário em 25/5/2026, conforme e-mail apresentado ao setor de protocolo desta Secretaria (fls. 86-88), contendo, em síntese, os seguintes pontos em sua defesa, fls. 46-85:

- Preliminarmente, sustenta a nulidade da decisão singular por deficiência de fundamentação, alegando que a julgadora monocrática não teria enfrentado de forma específica diversas teses defensivas apresentadas na impugnação, limitando-se a reproduzir fundamentos normativos e a invocar a modulação dos efeitos do julgamento da ADI nº 5.469 e do Tema 1.093 do STF;

- Suscita nulidade do Auto de Infração por insuficiência de motivação e ausência de demonstração analítica do crédito tributário. Argumenta que o lançamento foi efetuado mediante totalizações mensais, sem a individualização das operações das notas fiscais, dos destinatários, das mercadorias, das bases de cálculo, das alíquotas aplicadas e dos demais elementos indispensáveis à verificação da correção da exigência fiscal. Destaca que a própria coluna destinada à base de cálculo encontra-se sem preenchimento no demonstrativo constante do Auto de Infração;

- Requer o reconhecimento da decadência parcial do crédito tributário, defendendo a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação. Sustenta que as operações ocorridas entre 01 e 04 de junho de 2020 estariam alcançadas pela decadência, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 05/06/2025. Subsidiariamente, requer a exclusão das operações eventualmente atingidas pelo prazo decadencial após apresentação da memória analítica das notas fiscais autuadas;

- No mérito, a recorrente sustenta a fragilidade da base normativa utilizada para a cobrança do DIFAL relativamente ao exercício de 2020, argumentando que a exigência somente poderia ocorrer após a edição de Lei Complementar federal disciplinando a matéria, conforme entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI nº 5.469 e do Tema 1.093 da Repercussão Geral. Defende que a modulação dos efeitos promovida pelo STF não autorizaria, por si só, a constituição de créditos tributários posteriormente lavrados em relação a fatos geradores pretéritos;

A recorrente afirma também que o lançamento estaria fundamentado em normas supervenientes aos fatos geradores, notadamente a Lei Complementar nº 190/2022, a Lei Estadual nº 12.190/2022, o Decreto nº 42.843/2022 e os Convênios ICMS nºs 235/2022 e 236/2022, o que configuraria afronta aos princípios da legalidade e da irretroatividade tributária;



Prosseguindo, sustenta violação ao princípio da reserva de lei complementar, defendendo que as normas estaduais então vigentes não possuíam aptidão para disciplinar validamente a cobrança do DIFAL destinado a consumidor final não contribuinte antes da edição da LC nº 190/2022, conforme interpretação decorrente dos precedentes do STF;

A recorrente dedica extenso capítulo à análise da modulação de efeitos promovida pelo Supremo Tribunal Federal, sustentando que tal técnica processual não teria o condão de convalidar lançamentos realizados posteriormente com base em normas consideradas originariamente inconstitucionais, nem afastaria a necessidade de observância dos requisitos formais e materiais de constituição do crédito tributário.

Invoca, ainda, os julgamentos das ADIs nºs 7066, 7070 e 7078, bem como o Tema 1266 da Repercussão Geral, defendendo que as legislações estaduais editadas após a EC nº 87/2015 somente produziriam efeitos após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 190/2022, observada a anterioridade nonagesimal, circunstância que, segundo sustenta, impediria a cobrança do DIFAL relativamente ao período autuado, compreendido entre junho e dezembro de 2020.

Por fim, argumenta que o órgão julgador administrativo, embora não possa declarar a inconstitucionalidade de normas, deve observar os precedentes vinculantes firmados pelo Supremo Tribunal Federal, exercendo o controle concreto de legalidade do lançamento tributário à luz da jurisprudência constitucional aplicável.

Ao final, requer: (i) o reconhecimento da nulidade da decisão singular por ausência de fundamentação adequada; (ii) a declaração de nulidade do Auto de Infração por deficiência de motivação e ausência de demonstração analítica do crédito tributário; (iii) o reconhecimento da decadência das operações alcançadas pelo prazo quinquenal; (iv) a improcedência integral do lançamento em razão da inexistência de base legal válida para a cobrança do DIFAL no período autuado; (v) subsidiariamente, a realização de diligência para apresentação de memória analítica completa das operações fiscais que compõem a exigência; e (vi) o cancelamento da multa aplicada por alegada desproporcionalidade e controvérsia jurídica da matéria à época dos fatos.

Em ato contínuo, foram os autos encaminhados ao Conselho de Recursos Fiscais, e distribuídos para este Relator, na forma regimental, para apreciação e julgamento do recurso voluntário.

Este é o relatório.

VOTO



Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela empresa PHARMAPLUS LTDA., inscrita no CCICMS-PB nº 16.904.822-5, contra decisão singular proferida pela Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 93300008.09.00002288/2025-50, lavrado em 05/06/2025.

A acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do ICMS – Diferencial de Alíquotas (DIFAL), incidente sobre operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte localizado no Estado da Paraíba, relativas ao período compreendido entre junho e dezembro de 2020.

DAS PRELIMINARES:

Inicialmente, a recorrente sustenta que a sentença recorrida seria nula por ausência de fundamentação adequada e por não ter enfrentado todos os argumentos expendidos em sua impugnação.

Entretanto, tal argumento não lhe assiste razão.

Da análise da decisão recorrida, verifica-se que a julgadora singular apreciou os pontos centrais da controvérsia, examinando as teses relativas à constitucionalidade da cobrança do DIFAL, à modulação dos efeitos promovida pelo Supremo Tribunal Federal, à legislação estadual aplicável e os fundamentos jurídicos que embasaram o lançamento tributário, e indicando os demonstrativos com os documentos fiscais que serviram de alicerce para a presente denúncia, anexo às fls. 04 a 16 e fl. 18, que constam as diferenças a recolher conforme a inicial.

Portanto, observa-se que foram enfrentadas as questões essenciais à solução da lide, suficientes ao seu convencimento, circunstância plenamente observada no presente caso, não se identificando qualquer afronta ao contraditório, à ampla defesa ou ao devido processo legal, razão pela qual rejeito tal arguição de nulidade.

A recorrente também suscita nulidade do lançamento sob o argumento de insuficiência de motivação e ausência de demonstração analítica do crédito tributário.

Todavia, tal tese também não merece prosperar.

O lançamento fiscal observou os requisitos estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, descrevendo a infração imputada, o período fiscalizado, os dispositivos legais infringidos, a metodologia utilizada pela fiscalização e os valores exigidos.

Ademais, os autos foram instruídos com os demonstrativos elaborados pela fiscalização, documentos fiscais considerados na apuração e demais elementos que permitiram a perfeita identificação da matéria tributável (anexos às fls. 4-6 e 18).

A extensa defesa apresentada pela própria recorrente evidencia o pleno conhecimento da acusação fiscal, circunstância que afasta qualquer alegação de cerceamento do direito de defesa.



Assim, com efeito, não se vislumbra qualquer das hipóteses de nulidade previstas nos arts. 14, 16 e 17 da Lei nº 10.094/2013, motivo pelo qual rejeito a preliminar.

DA DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA

A recorrente requer o reconhecimento da decadência parcial do crédito tributário, defendendo a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação.

Sustenta que as operações ocorridas entre 01 e 04 de junho de 2020 estariam alcançadas pela decadência, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 05/06/2025, requerendo a exclusão das operações eventualmente atingidas pelo prazo decadencial, extraídas da memória analítica das notas fiscais autuadas.

No tocante este ponto, entendo que assiste razão à recorrente, porém, considerando que o marco inicial da referida contagem não é da lavratura do Auto de Infração, e sim da sua ciência pelo contribuinte.

Considerando o conhecimento prévio do Estado em relação às notas fiscais lançadas, sendo os lançamentos por *homologação*, em que a legislação comete ao sujeito passivo o dever de antecipar o seu pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, conforme disciplinado no caput do art. 150 do CTN, abaixo reproduzido:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Com efeito, nesta modalidade de lançamento, o sujeito passivo, sem qualquer interferência da autoridade administrativa, apura, informa e paga a parcela correspondente à obrigação tributária, que posteriormente será aferida pelo Fisco. Dessa forma, o lançamento por homologação se materializa quando esta atividade é confirmada, pelo sujeito ativo, de forma expressa (por ato formal), ou tácita (por decurso do prazo legal estipulado no § 4º da norma supracitada).

No caso em exame, o sujeito passivo prestou as informações ao Fisco, sendo autuado por falta de recolhimento do ICMS-DIFAL a não contribuinte, remetendo à aplicação do art. 150, §4º, do CTN e art. 22, § 3º, Lei nº 10.094/2013¹.

¹ Art. 22. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação específica de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.

(...)

§ 3º Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha realizado a entrega de declaração de



Assim, considerando que o lançamento tributário se consolidou em 10/6/2025, com a ciência da lavratura do Auto de Infração pelo sujeito passivo, os fatos geradores ocorridos anteriores a **10/6/2020**, já não eram mais passíveis de constituição de crédito tributário pelo Fisco, devendo ser afastado o crédito tributário relativo ao período de 1º a 09 de junho de 2020, conforme quadro resumo abaixo, extraído do demonstrativo analítico fiscal que instrui os autos, fls. 4-6:

DOCUMENTOS ALCANÇADOS PELA DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA

DATA DE EMISSÃO	Nº DA Nfe	ICMS DIFAL COBRADO
03/06/2020	20188	94,04
03/06/2020	20187	79,37
03/06/2020	20190	396,59
04/06/2020	20251	81,00
04/06/2020	20252	530,30
04/06/2020	20253	178,80
04/06/2020	20254	73,58
04/06/2020	20255	34,14
04/06/2020	20256	139,50
04/06/2020	20257	295,38
04/06/2020	20258	28,71
04/06/2020	20259	30,58
04/06/2020	20262	31,48
04/06/2020	20263	56,12
04/06/2020	20264	203,19
04/06/2020	20265	420,29
04/06/2020	20266	154,70
04/06/2020	20260	4,59
04/06/2020	20261	1.079,21
04/06/2020	20270	157,08
05/06/2020	20324	3.038,40
05/06/2020	20353	216,00
08/06/2020	20383	192,65
08/06/2020	20382	221,00
09/06/2020	20414	290,71
09/06/2020	20415	391,17
09/06/2020	20416	137,06
09/06/2020	20420	101,14
09/06/2020	20425	37,13
09/06/2020	20429	230,34
09/06/2020	20419	156,68
09/06/2020	20430	16,47

informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou tenha realizado recolhimento a menor do que o declarado, o prazo decadencial será de 5 (cinco) anos, contado exatamente da data da ocorrência do fato gerador.



09/06/2020	20434	99,31
09/06/2020	20424	207,73
09/06/2020	20426	813,86
09/06/2020	20427	259,11
ICMS A SER EXCLUÍDO		10.477,41

Assim, deve ser excluído o crédito tributário no importe de R\$ 15.416,12 (R\$ **10.477,41 de ICMS** + R\$ 5.238,71 de multa por infração).

MÉRITO

Superadas as questões preliminares, passa-se à análise do mérito.

Na peça acusatória foram dados como infringidos o Art. 2º, § 1º, VII; art. 3º, XVI c/c art. 38-A, II e art. 45, I, “j”, 2, do RICMS/PB e art. 1º; art. 2º, I e § 1º e art. 5º, do Decreto nº 42.843/2022. Vejamos:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

(...)

Acrescentado o inciso VII ao “caput” do § 1º do art. 2º pelo inciso I do art. 2º do

Decreto nº 36.213/15 - DOE de 01.10.15. Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

VII - sobre as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens

e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado neste Estado, e corresponde à diferença entre a alíquota interna deste Estado e a alíquota interestadual, inclusive quando realizadas diretamente no estabelecimento comercial, exceto quando do autoconsumo;

Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

Acrescentado o inciso XVI ao “caput” do art. 3º pelo inciso II do art. 2º do Decreto nº 36.213/15 - DOE de 01.10.15. 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 a consumidor final não contribuinte localizado neste Estado, inclusive quando realizadas diretamente no estabelecimento comercial, exceto quando do autoconsumo, observado o disposto no inciso XIV deste artigo;

Acrescentado o art. 38-A pelo inciso VI do art. 2º do Decreto nº 36.213/15 - DOE de 01.10.15. Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

Art. 38-A. Na hipótese do inciso VII do “caput” do § 1º do art. 2º, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna deste Estado e a interestadual caberá ao:



(...)

II - remetente e ao prestador, localizados em outra unidade da Federação, inclusive o optante pelo Simples Nacional, quando o destinatário deste Estado não for contribuinte do imposto.

Art. 45. O local da operação ou da prestação para os efeitos da cobrança do imposto e definição de estabelecimento responsável é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem, observado o disposto nos §§ 1º e 2º:

(...)

Nova redação dada à alínea “j” do inciso I do “caput” do art. 45 pelo inciso III do art. 1º do Decreto nº 36.213/15 - DOE de 01.10.15. Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

j) relativamente ao pagamento da diferença de alíquotas:

(...)

2. o do estabelecimento remetente de mercadorias ou bem destinados a consumidor final não contribuinte do imposto, na hipótese do inciso XVI do “caput” do art. 3º;

Decreto nº 42.843/2022

Art. 1º Nas operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste Decreto (Convênio ICMS 236/21).

(...)

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

I - se remetente da mercadoria ou do bem:

(...)

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

(..)

Art. 5º O recolhimento da DIFAL a que se refere a alínea “c” dos incisos I e II do “caput” 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 da mercadoria ou do bem ou do início da prestação de serviço, em relação a cada operação ou prestação.

A controvérsia central reside na alegação da recorrente de que inexistiria fundamento jurídico válido para a cobrança do ICMS-DIFAL relativo às operações destinadas a consumidor final não contribuinte realizadas no exercício de 2020, diante do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI nº 5.469, da ADI nº 5.464 e do Tema 1093 da Repercussão Geral.

Pois bem. É incontroverso que o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar conjuntamente a ADI nº 5.469 e o RE nº 1.287.019 (Tema 1093), reconheceu a



necessidade de edição de Lei Complementar para disciplinar a cobrança do diferencial de alíquotas nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte.

Todavia, igualmente é incontroverso que a Suprema Corte promoveu a modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo que a declaração de inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015² somente produziria efeitos a partir do exercício financeiro de 2022, ressalvadas as ações judiciais em curso.

Quanto à cláusula nona³, os efeitos foram modulados observando-se a medida cautelar anteriormente concedida na ADI nº 5.464/DF.

A consequência prática da modulação foi a preservação da validade jurídica das cobranças realizadas entre a vigência da Emenda Constitucional nº 87/2015 e o dia 31 de dezembro de 2021.

Portanto, embora o STF tenha reconhecido a necessidade de Lei Complementar para disciplinar a matéria, a própria Corte Constitucional preservou os efeitos das normas então vigentes relativamente aos fatos geradores ocorridos até o exercício de 2021.

Esse entendimento foi reafirmado posteriormente quando do julgamento do Tema 1266 da Repercussão Geral, ocasião em que o Supremo Tribunal Federal voltou a reconhecer a necessidade da Lei Complementar nº 190/2022 para disciplinar a cobrança do DIFAL, sem afastar os efeitos da modulação anteriormente estabelecida para os exercícios anteriores. Vejamos um trecho da decisão da ADI nº 5.464/DF, também citada na decisão singular:

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.

² Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.

³ **Cláusula nona** Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino.



No âmbito deste Conselho de Recursos Fiscais, a matéria já foi enfrentada.

Destaca-se, em especial, o Acórdão nº 007/2025, da Segunda Câmara de Julgamento, que examinou situação idêntica à presente e concluiu que a modulação dos efeitos promovida pelo STF revestiu de plena legalidade as cobranças do ICMS-DIFAL referentes aos exercícios de 2020 e 2021, por não terem sido alcançadas pelos efeitos prospectivos da declaração de inconstitucionalidade.

Naquela oportunidade, consignou-se expressamente que, apesar da declaração de inconstitucionalidade formal das cláusulas do Convênio ICMS nº 93/2015, a modulação promovida pelo Supremo Tribunal Federal validou as exigências relativas ao período compreendido entre 2016 e 2021, ressalvadas apenas as ações judiciais em curso.

Vejamos o citado Acórdão, de relatoria do nobre Cons.º 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.

ACÓRDÃO Nº 007/2025

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Relator: CONS.º SUPLENTE LEONARDO DO EGITO PESSOA

A mesma orientação foi adotada nos Acórdãos nº 395/2023 e nº 609/2023 desta Corte Administrativa, citada na Sentença Monocrática, consolidando o entendimento de que a cobrança do DIFAL para fatos geradores anteriores ao exercício de 2022 permanece plenamente válida.



No caso concreto, os fatos geradores ocorreram entre junho e dezembro de 2020, período expressamente alcançado pelos efeitos da modulação promovida pelo STF, considerando o período decadencial acima analisado.

Acrescente-se que a exigência fiscal possui amparo na **legislação estadual vigente à época dos fatos, especialmente nos dispositivos introduzidos pelo Decreto nº 36.213/2015 ao RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97**, editado em decorrência da Emenda Constitucional nº 87/2015, os quais disciplinam a obrigação de recolhimento do diferencial de alíquotas nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte localizado neste Estado, apesar de posteriormente revogado pelo Dec. nº 42.843/22, DOE de 31/8/2022, que se refere à mesma matéria ora em questão.

Não procede, portanto, a alegação de inexistência de fundamento legal à época dos fatos geradores para a cobrança em tela, pretendida pela recorrente.

Também não prosperam as alegações relacionadas à existência de pagamentos, cancelamentos, devoluções de mercadorias ou quaisquer outros eventos que poderiam impactar a composição da base de cálculo do crédito tributário.

Caso existissem pagamentos já realizados, devoluções regularmente escrituradas, cancelamentos de operações ou quaisquer outros elementos aptos a modificar o montante exigido, incumbia à recorrente demonstrá-los documentalmente ainda na fase de impugnação, nos termos dos arts. 56 e 58 da Lei nº 10.094/2013⁴, o que não ocorreu.

A simples alegação desacompanhada de prova, que, se existisse, deveria ter sido apresentada em momento próprio, não possui o condão de afastar a legitimidade e veracidade que reveste o lançamento tributário regularmente constituído.

Por fim, quanto à penalidade aplicada, observa-se que a multa foi exigida nos exatos termos do art. 82, II, "e", da Lei nº 6.379/96.

Além disso, os órgãos julgadores administrativos não possuem competência para afastar a aplicação de penalidade legalmente prevista sob fundamento de alegado efeito confiscatório, em observância aos arts. 55 e 72-A da Lei nº 10.094/2013 e à Súmula nº 03 do Conselho de Recursos Fiscais.

Lei nº 10.094/2013

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

⁴ **Art. 56.** Todos os meios legais, ainda que não especificados nesta Lei, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação, a impugnação ou o recurso.

Parágrafo único. O ônus da prova compete a quem esta aproveita.

Art. 58. As provas documentais serão apresentadas e as demais requeridas na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo de fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua oportuna apresentação ou requerimento, por motivo de força maior, assim entendido, o evento imprevisível, alheio à sua vontade e que o impediu de produzi-la no momento próprio;

II - se refiram a fato ou direito superveniente;

III - se destinem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos;

IV - se trate de pedido de produção de prova indeferido pelo julgador de primeira instância.

§ 1º A produção de prova e a juntada de documento após a impugnação deverá ser requerida mediante petição fundamentada do interessado à autoridade julgadora, acompanhada da comprovação de uma das condições previstas neste artigo.

§ 2º Caso já tenha sido proferida a decisão de primeira instância, os documentos apresentados na forma deste artigo permanecerão nos autos para serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância, na hipótese de interposição de recurso.



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.

CRF/PB

SÚMULA Nº 03 - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

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

Pedido de diligência

No que concerne ao pedido de realização de diligência para apresentação de memória analítica das operações que compõem o lançamento, entendo não assistir razão a sua necessidade, diante do demonstrativo analítico juntado pela fiscalização aos autos. A diligência prevista na Lei nº 10.094/2013 constitui medida excepcional, cabível apenas quando necessária à elucidação de fatos relevantes para o deslinde da controvérsia, o que não se faz necessário no presente caso, frente aos elementos que instruem os autos.

A fiscalização acostou os demonstrativos que embasaram a constituição do crédito tributário, com dados dos documentos necessários à identificação da matéria tributável, como os números da NFe, data de emissão, emitente, destinatário, ICMS destacado, ICMS conf. Emenda Constitucional, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Ademais, como acima já mencionado, eventual alegação de pagamentos, cancelamentos, devoluções ou quaisquer fatos modificativos ou extintivos do crédito tributário deveria ter sido acompanhada da correspondente documentação comprobatória quando da apresentação da impugnação, nos termos dos arts. 56 e 58 da Lei nº 10.094/2013. Assim, rejeito o pedido de diligência pretendido pela recorrente.

Das intimações

Também não merece acolhimento o pedido para que todas as comunicações processuais sejam realizadas exclusivamente em nome dos patronos indicados pela recorrente. O Processo Administrativo Tributário do Estado da Paraíba possui disciplina própria quanto à forma de ciência dos atos processuais, encontrando-se regido pelas disposições da Lei nº 10.094/2013 e demais normas regulamentares aplicáveis.



Diferentemente do que ocorre no processo judicial, inexistente previsão legal que imponha à Administração Tributária a obrigatoriedade de intimação exclusiva em nome de advogado constituído nos autos, sendo válida a ciência efetuada diretamente ao sujeito passivo pelos meios legalmente previstos, inclusive mediante Domicílio Tributário Eletrônico – DTe, nos termos do art. 4-A e art. 11 da Lei nº 10.094/13.

Assim, em observância ao princípio da legalidade administrativa, a Administração Tributária se encontra vinculada às formas de comunicação estabelecidas na legislação de regência, razão pela qual rejeito o pleito formulado pela recorrente.

Diante das análises e considerações supra, deve o crédito tributário ser constituído de acordo com o quadro resumo abaixo:

INFRAÇÃO	PERÍODOS		ICMS	MULTA	TOTAL
DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS – OPERACOES COM MERCADORIAS E/OU BENS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NAO CONTRIBUINTE DO ICMS	10/06/2020	30/06/2020	27.699,50	13.849,75	41.549,25
	01/07/2020	31/07/2020	40.025,73	20.012,87	60.038,60
	01/08/2020	30/08/2020	26.071,75	13.035,88	39.107,63
	01/09/2020	30/09/2020	16.400,93	8.200,47	24.601,40
	01/10/2020	31/10/2020	21.882,32	10.941,16	32.823,48
	01/11/2020	30/11/2020	18.497,02	9.248,51	27.745,53
	01/12/2020	31/12/2020	63.961,40	31.980,70	95.942,10
CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO			214.538,65	107.269,33	321.807,98

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu parcial provimento, reformando a decisão singular, e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002288/2025-50, lavrado em 05/6/2025, contra a empresa PHARMAPLUS LTDA., inscrição estadual nº 16.904.822-5, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor de R\$ **321.807,98** (trezentos e vinte e um mil, oitocentos e sete reais e noventa e oito centavos), sendo R\$ **214.538,65** (duzentos e quatorze mil, quinhentos e trinta e oito reais e sessenta e cinco centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 2º, § 1º, VII; art. 3º, XVI c/c art. 38-A, II e art. 45, I, j, 2, do RICMS/PB e art. 1º; art. 2º, I e § 1º e art. 5º, do Decreto nº 42.843/2022, e multa por infração na quantia de R\$ **107.269,33** (cento e sete mil, duzentos e sessenta e nove reais e trinta e três centavos), com fulcro no art. 82, II, “e”, da Lei 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo, por indevido, o importe de R\$ 15.416,12, sendo R\$ 10.477,41 de ICMS, e R\$ 5.238,71 de multa por infração, pelo alcance da decadência tributária acima evidenciada.



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

Primeira Câmara de Julgamento. Sessão realizada por meio de videoconferência, em 17 de junho de 2026.

PETRONIO RODRIGUES LIMA
Conselheiro Relator