



PROCESSO Nº 2487782022-1 - e-processo nº 2022.000482006-9

ACÓRDÃO Nº 193/2024

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: KIMBERLY-CLARK BRASIL INDUS. E COM. DE PROD. DE HIGIENE LTDA.

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: DANILO PINHEIRO GUERRA

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. ERRO NA SUJEIÇÃO PASSIVA. INEXISTÊNCIA DE CONVÊNIO OU PROTOCOLO ESPECÍFICO FIRMADO ENTRE O ESTADO DA PARAÍBA E O ESTADO DA BAHIA. VÍCIO NA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. VÍCIOS DE NATUREZA MATERIAL. ERRO DE DIREITO. INFRAÇÃO AFASTADA. AUTO DE INFRAÇÃO NULO POR VÍCIO MATERIAL - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

- Ao deixar de reter e recolher o ICMS Substituição Tributária o sujeito passivo pratica infração, ficando sujeito ao pagamento do imposto com a multa por infração respectiva. Todavia, a atribuição de responsabilidade para o emitente de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, cujos estabelecimentos estejam situados em outras UF, exige um acordo específico firmado com o Estado da Paraíba. In casu, o Estado da Bahia, emitente das notas fiscais, não é signatário do Protocolo ICMS 54/2017, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos relacionados no Anexo XIX do Convênio ICMS 142/18, atraindo ao destinatário, situado no Estado da Paraíba, a correta sujeição passiva pelo crédito tributário. A nota explicativa acrescenta como infringidos os artigos 1º e 3º do Decreto nº 38.023, de 26 de dezembro de 2017, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário relacionados no Anexo XIV do Convênio ICMS 52/17, incompatível para os fatos apurados no auto de infração. Dessarte, constatada a nulidade por erro quanto à fundamentação legal posta na nota explicativa do auto de infração e na sujeição passiva, restou caracterizado um vício material no auto de infração por erro de direito. Impossibilidade



de novo lançamento de ofício para sanar os vícios materiais, mormente a superveniência da decadência quanto aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2018, ex vi do art. 173, inciso I, do CTN.

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 de ofício, por regular e, quanto ao mérito, pelo seu desprovemento, para manter a decisão monocrática que julgou nulo por vício material o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004349/2022-71, lavrado em 15/12/2022 contra a empresa KIMBERLY-CLARK BRASIL INDUS. E COM. DE PROD. DE HIGIENE LTDA, inscrição Estadual nº 16.900.830-4, eximindo-a de quaisquer ônus decorrente do presente contencioso.

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

P.R.E.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 17 de abril de 2024.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, SIDNAY WATSON FAGUNDES DA SILVA, EDUARDO SILVEIRA FRADE E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor



PROCESSO Nº 2487782022-1 - e-processo nº 2022.000482006-9

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: KIMBERLY-CLARK BRASIL INDUS. E COM. DE PROD. DE HIGIENE LTDA.

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: DANILO PINHEIRO GUERRA

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. ERRO NA SUJEIÇÃO PASSIVA. INEXISTÊNCIA DE CONVÊNIO OU PROTOCOLO ESPECÍFICO FIRMADO ENTRE O ESTADO DA PARAÍBA E O ESTADO DA BAHIA. VÍCIO NA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. VÍCIOS DE NATUREZA MATERIAL. ERRO DE DIREITO. INFRAÇÃO AFASTADA. AUTO DE INFRAÇÃO NULO POR VÍCIO MATERIAL - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

- Ao deixar de reter e recolher o ICMS Substituição Tributária o sujeito passivo pratica infração, ficando sujeito ao pagamento do imposto com a multa por infração respectiva. Todavia, a atribuição de responsabilidade para o emitente de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, cujos estabelecimentos estejam situados em outras UF, exige um acordo específico firmado com o Estado da Paraíba. In casu, o Estado da Bahia, emitente das notas fiscais, não é signatário do Protocolo ICMS 54/2017, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos relacionados no Anexo XIX do Convênio ICMS 142/18, atraindo ao destinatário, situado no Estado da Paraíba, a correta sujeição passiva pelo crédito tributário. A nota explicativa acrescenta como infringidos os artigos 1º e 3º do Decreto nº 38.023, de 26 de dezembro de 2017, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário relacionados no Anexo XIV do Convênio ICMS 52/17, incompatível para os fatos apurados no auto de infração. Dessarte, constatada a nulidade por erro quanto à fundamentação legal posta na nota explicativa do auto de infração e na sujeição passiva, restou caracterizado um vício material no auto de infração por erro de direito. Impossibilidade de novo lançamento de ofício para sanar os vícios materiais, mormente a superveniência da decadência quanto aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2018, ex vi do art. 173, inciso I, do CTN.



RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício, interposto nos termos do art. 80 da Lei nº 10.094/13, em face da decisão monocrática que julgou nulo o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004349/2022-71, lavrado em 15/12/2022 contra a empresa *KIMBERLY-CLARK BRASIL INDUS. E COM. DE PROD. DE HIGIENE LTDA*, inscrição Estadual nº 16.900.830-4, em razão da seguinte infração:

0546 - FALTA DE RETENÇÃO E/OU RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. >> *O contribuinte suprimiu o recolhimento ou deixou de reter o ICMS Substituição Tributária.*

NOTA EXPLICATIVA: ACRESCENTEM-SE AOS ARTIGOS DADOS POR INFRINGIDOS NO RICMS/PB A SEGUINTE CAPITULAÇÃO: ARTS. 1º E 3º DO DECRETO Nº 38.023 DE 26 DE DEZEMBRO DE 2017.

Em decorrência do fato acima descrito, o Representante Fazendário lançou o crédito tributário no valor total de **R\$ 135.678,66 (cento e trinta e cinco mil, seiscentos e setenta e oito reais e sessenta e seis centavos)**, sendo R\$ 67.839,33 (sessenta e sete mil, oitocentos e trinta e nove reais e trinta e três centavos), por infringência ao art. 390, art. 391, ambos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 67.839,33 (sessenta e sete mil, oitocentos e trinta e nove reais e trinta e três centavos) de multa por infração arrimada no art. 82, V, “g”, da Lei nº 6.379/96.

Cientificado da lavratura do Auto de Infração, por via postal, com Aviso de Recebimento (AR) em 29/12/2022, conforme fls. 21, o contribuinte apresentou peça reclamatória, protocolada em 20/1/2023, posta às fls. 22 a 40, com base nos seguintes fundamentos:

- a) Que o auto de infração é nulo, tendo em vista que a fundamentação legal mencionada na autuação não subsidia a exigência do ICMS-ST sobre os produtos de perfumaria e higiene pessoal objeto dos DANFES autuados;
- b) Os DANFES de números 88811, 89927, 93633, 97719, 102981 e 103360 emitidos pela Autuada envolvem a venda interestadual dos seguintes produtos de perfumaria e higiene pessoal: absorvente, fralda, condicionador, toalha umedecida, papel higiênico, protetor diário, roupa íntima, sabonete em barra, sabonete íntimo, sabonete líquido, shampoo, pano semidescartável e creme preventivo;
- c) A capitulação legal utilizada pela fiscalização não trata da exigência do ICMS-ST sobre produtos de perfumaria e higiene pessoal, e não prevê nenhum dos NCM/SH constates das mercadorias dos DANFES;
- d) A Fiscalização fundamentou a autuação como se os produtos fossem farmacêuticos e tal equívoco ocorreu porque, antes de 2018, os produtos autuados eram classificados como produtos farmacêuticos e eram fundamentados no Convênio 76/94, que revogado, a partir do Convênio



52/17, passaram a ser classificados como produtos de perfumaria e de higiene pessoal;

e) Não há previsão legal para o recolhimento e a retenção dos produtos de perfumaria e higiene pessoal objeto da operação da impugnante;

f) O Decreto nº 38.023/17 tem por base o Convênio ICMS nº 142/2018, cujo texto prevê tais produtos como sendo de perfumaria e higiene pessoal. No Anexo do referido convênio os produtos autuados não são classificados como produtos farmacêuticos, sendo totalmente descabida a sua aplicação;

g) O Convênio ICMS 142/2018 exige que nas operações interestaduais sujeitas ao regime de substituição tributária haja acordo específico celebrado pelas unidades federadas interessadas. O único acordo específico existente é o Protocolo nº 54/17, em que não consta o estado da Bahia como signatário;

h) A capitulação legal mencionada no auto de infração não prevê a exigência de ICMS-ST sobre os produtos autuados e refere-se a produtos do qual a Bahia não é signatário do Protocolo ICMS 54/17;

i) A autuada já sofreu duas outras autuações idênticas nos estados do Pará e Sergipe, onde ambas foram canceladas: (i) Termo de Apreensão e Depósito decorrente do Auto de Infração nº 3220205100015490 lavrado pelo Estado do Pará, com os mesmos fatos e direitos aqui expostos, e, embora tenha sido inscrito em dívida ativa (CDA nº 0020215700401253, objeto dos Embargos à Execução Fiscal nº 0846216 57.2021.8.14.0301), a Procuradoria Geral do Estado concordou com todos os argumentos feitos pelo contribuinte, de modo que não se opôs à sua pretensão (Doc. 04); (ii) Auto de Infração nº 201975182 25 lavrado pelo Estado de Sergipe nos exatos termos, sendo que a decisão administrativa proferida pela Comissão de Julgamento de Primeira Instância da Secretaria da Fazenda do Estado de Sergipe, que colocou fim àquela lide, chegou na mesma conclusão a que leva o raciocínio acima exposto. Veja-se (Doc. 05);

j) Não se pode admitir que a presente cobrança subsista, pois, a ausência de fundamentação legal e motivação na lavratura do Auto de Infração acarreta sua nulidade;

k) A multa aplicada é confiscatória e abusiva, desrespeitando a constituição que veda a utilização de tributo com efeito de confisco;

l) A Impugnante requer seja: a) preliminarmente, declarado nulo o presente Auto de Infração, tendo em vista a ausência de fundamentação legal e motivação para sua lavratura; b) na remota hipótese de não se considerar as preliminares acima, a Impugnante requer, no mérito, seja reduzida a multa aplicada, tendo em vista seu nítido caráter confiscatório, devendo ser limitada ao percentual máximo de 30% do valor do imposto



devido, em conformidade com os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco.

Sem informação acerca da existência de antecedentes fiscais, foram os autos conclusos à instância prima, ocasião em que foram distribuídos à julgadora fiscal Rosely Tavares de Arruda, que proferiu sentença às fls. 151/155, decidindo pela nulidade do feito fiscal, conforme ementa abaixo transcrita:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. AUSÊNCIA DE DEMONSTRATIVO ANALÍTICO. INEXISTÊNCIA DE CONVÊNIO OU PROTOCOLO ESPECÍFICO FIRMADO ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS ENVOLVIDOS. ERRO DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. ERRO NA SUJEIÇÃO PASSAIVA. VÍCIOS DE NATUREZA MATERIAL. INFRAÇÃO AFASTADA.

Falta de recolhimento do ICMS-ST nas operações interestaduais sujeitas ao regime de substituição tributária no Estado da Paraíba.

Não cabe a atribuição da responsabilidade como sujeito passivo por substituição tributária ao estabelecimento remetente localizado em outro Estado em que inexistente acordo específico firmado com o Estado da Paraíba estabelecendo o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com as mercadorias consignadas nas notas fiscais que fundamentam a autuação.

Diante da ausência de Convênio ou Protocolo estabelecendo o regime de substituição tributária nas operações interestaduais entre os entes Federativos envolvidos, o ICMS ST é devido pelos destinatários.

Nulidade constatada em decorrência de vícios de natureza material, tendo em vista a falta de demonstrativos analíticos que demonstrem a apuração do ICMS ST, de erro na fundamentação legal e na identificação substancial da matéria tributável, verificando-se o equívoco quanto aos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a falta de recolhimento do imposto, ensejando, conseqüentemente, no equívoco da cobrança quanto ao sujeito passivo.

AUTO DE INFRAÇÃO NULO.

Em observância ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, a julgadora fiscal recorreu de sua decisão a esta instância *ad quem*.

Cientificado da decisão proferida pela instância prima em 24/7/2023, o sujeito passivo não mais se manifestou nos autos.

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



Eis o breve relato.

VOTO

A matéria em apreciação versa sobre o julgamento do recurso de ofício em face da decisão que julgou nula por vício material a denúncia de falta de **FALTA DE RETENÇÃO E/OU RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**, formalizada contra a empresa acima qualificada, relativamente a fatos geradores originados das operações relativas às notas fiscais nº 88811, 89927, 93633, 97719, 102981 e 103360, cujos DANFEs estão anexados nas fls. 5/16 dos autos.

Ab initio, declaro a regularidade do recurso de ofício em julgamento.

Considerando que a decisão de primeira instância julgou nulo por vício material o auto de infração e que foi interposto apenas o recurso de ofício contra esta decisão, a análise do efeito devolutivo do recurso restará adstrito às fundamentações utilizadas pela instância prima.

A acusação de falta de recolhimento do ICMS substituição tributária tem por fundamento os art. 390 e art. 391 do RICMS/PB, abaixo reproduzidos:

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao:

I – industrial, comerciante, produtor, extrator, gerador, inclusive de energia elétrica ou outra categoria de contribuinte, em relação às mercadorias ou bens constantes do Anexo 05 (Lei nº 7.334/03);

II - contratante de serviço ou terceiro, nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação de que participem (Lei nº 7.334/03);

IV – ao remetente da mercadoria, pelo pagamento do imposto devido na prestação de serviço de transporte contratado junto a transportador autônomo ou a empresa transportadora de outra unidade da Federação, não inscrita neste Estado.

(...)

§ 1º A responsabilidade será atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Nova redação dada ao § 1º do art. 391 pelo inciso V do art. 1º do Decreto nº 34.083/13 (DOE de 05.07.13). OBS: efeitos a partir de 01.09.13.

§ 1º A responsabilidade será atribuída em relação ao imposto e respectivos acréscimos legais incidentes sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive, ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto. (...)



Descumprida a obrigação principal, cabe a aplicação da multa por infração, arrimada no art. 82, V, “g”, *in verbis*:

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

V - de 100% (cem por cento):

Nova redação dada ao “caput” do inciso V do “caput” do art. 82 pela alínea “c” do inciso I do art. 1º da Lei nº 12.788/23 - DOE DE 29.09.2023.

V - de 75% (setenta e cinco por cento):

(...)

g) aos que deixarem de reter, na qualidade de sujeito passivo por substituição, e/ou de recolher, nesta condição, o imposto retido na fonte;

Ao analisar a matéria e as alegações da defesa a julgadora da instância *a quo*, em profunda fundamentação sobre a legislação aplicada à espécie e aos documentos instrutórios do auto de infração, ficou convencida da nulidade do procedimento fiscal encontrando os seguintes vícios:

(i) o primeiro, falta de demonstrativos analíticos de apuração do ICMS substituição tributária para as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e consignadas nas notas fiscais de origem da acusação;

(ii) erro quanto à fundamentação legal do auto de infração e

(iii) ilegitimidade passiva da empresa acusada, diante da falta de Convênio ou Protocolo específico firmado entre a Paraíba e a Bahia, à data da ocorrência dos fatos geradores, concluindo que a responsabilidade pelo pagamento de tributo não poderia mais ser atribuída ao remetente localizado no Estado da Bahia, mas ao destinatário dessas mercadorias.

Em seguida, segue reproduzido *ipsis litteris* um excerto das conclusões tomadas pela Julgadora no que tange ao primeiro ponto objeto do presente recurso de ofício. Veja-se:

“Após a análise dos autos, verifica-se que o lançamento padece de vício material diante da falta de demonstrativos analíticos que demonstrem a apuração do ICMS ST para as mercadorias consignadas nas notas fiscais e sujeitas ao regime de substituição tributária. A falta de demonstrativos analíticos impede a verificação da irregularidade que redundou no descumprimento da obrigação principal.

O auto de infração deve ser instruído com todas as provas, declarações, e demais elementos indispensáveis a comprovação do ilícito, logo o auto de infração, juntamente com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos constitui o instrumento de constituição de crédito tributário.

Considerando a natureza da infração, configura-se necessária a indicação específica das operações, das mercadorias e suas respectivas bases de cálculo, até porque, tratando-se de ICMS ST, é preciso ficar evidenciada a apuração da base de cálculo, com a respectiva margem de valor agregada, se for o caso, a alíquota aplicada.

A ausência desses demonstrativos não só gera cerceamento de defesa ao contribuinte, como impede a verificação da regularidade do procedimento



fiscal e a certeza e liquidez dos créditos tributários por parte deste Órgão Julgador, prejudicando a sua materialidade. O entendimento aqui exposto vai ao encontro de decisões proferidas Pelo Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, conforme excertos abaixo: “O lançamento visa dar certeza e liquidez ao crédito fiscal, nos termos do artigo 142 e seguintes do Código Tributário Nacional.

Os autos de infração devem ser instruídos com todas as provas, declarações, termos, planilhas, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito ou do fato motivador da exigência.

O auto de infração, com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos, é o instrumento de constituição do crédito tributário, e sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra matriz de incidência como gerador de obrigação tributária”. Excerto do Acórdão 456/ 2019 no voto de qualidade proferido pela então Presidente do CRF/PB. [...]

Quanto ao segundo e terceiros argumentos da julgadora, veja-se:

“Além do vício material, acima constatado, verifica-se erro quanto à fundamentação legal e ao sujeito passivo, tendo em vista a falta de obrigação da Autuada em proceder ao recolhimento do ICMS ST, por não haver respaldo legal para lhe atribuir a responsabilidade na condição de sujeito passivo por substituição.

É sabido que, para atender a tributação e fiscalização do imposto, a lei pode transferir a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente sobre determinadas mercadorias da pessoa do contribuinte (àquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária) para outra pessoa denominada responsável substituto tributário.

[...]

É sabido que a Administração Pública deve agir em observância ao princípio Constitucional da Legalidade. A autoridade pública, na seara tributária, deve pautar suas ações em observância à legislação tributária, nos termos do CTN, em seu art. 96.

Portanto, após a análise da legislação que rege a matéria, a partir do momento que o Convênio ICMS 76/97 fora revogado, e não havendo outro Convênio ou Protocolo específico firmado entre a Paraíba e a Bahia, a responsabilidade por pagamento de tributo já não pode mais ser atribuída ao remetente de outro Estado apenas pelo fato da existência de uma inscrição estadual anteriormente concedida, quando não há mais respaldo na legislação tributária para atribuição de tal responsabilidade.

O contribuinte inscrito seja na Paraíba ou qualquer outro Estado deve cumprir com as obrigações tributárias previstas na legislação tributária. Se a legislação dispõe que a adoção do regime de substituição dependerá de Convênio ou Protocolo específico, conseqüentemente, a responsabilização do remetente de outro Estado fica atrelada a esta normativa, isto é, existirá quando satisfeitas as condições previstas na legislação.

Ficam prejudicadas as demais questões meritórias trazidas pela impugnante, sendo desnecessárias quaisquer outras análises, já que está se reconhecendo a improcedência da cobrança do ICMS-ST à empresa, diante da falta de Convênio ou Protocolo específico em que tanto a Paraíba quanto a Bahia sejam signatárias normativa fundamental para atribuição da responsabilidade como substituto tributário.



Por todo o exposto, vislumbra-se que, para as mercadorias consignadas nos documentos fiscais e constantes no Anexo 05 do RICMS, o ICMS ST é devido pelos destinatários nas entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária sem retenção.

Assim, verifica-se que houve um erro na eleição da sujeição passiva quanto ao responsável pelo recolhimento do imposto devido referente às operações subsequentes para as mercadorias constantes do Anexo 05 do RICMS/PB, erro este de natureza material, pois no caso dos autos, houve um erro no critério da regra-matriz de incidência tributária, não havendo como tratar o erro como vício de natureza formal, principalmente se o saneamento da nulidade exigir alteração do conteúdo no novo lançamento, sendo o caso em que não se trata e não basta substituir o número cadastral (substituir o sujeito passivo), mas se trata de uma nova verificação integral do conteúdo do lançamento. Portanto, o vício ora constatado se trata de erro na identificação substancial, em que houve erro de direito já que decorre de equívoco, por parte da Fiscalização, quanto aos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. [...]

Quanto ao primeiro ponto, **de falta de uma planilha analítica de cálculo**, ou seja, de uma memória de cálculo do ICMS substituição tributária de cada nota fiscal, cabe refletir se, de fato, tal planilha de cálculo representa vício material suficiente para a declaração de nulidade do auto de infração.

Em questão de nulidades a interpretação do art. 15 da Lei 10.094/2013 é a de que, apresentando o auto de infração os fundamentos de fato e de direito sob os quais a Fiscalização promoveu o lançamento, é possível o saneamento da lide quanto à omissões e incorreções, desde que não haja prejuízo ao direito de defesa da acusada. Veja-se:

Art. 15. As incorreções, omissões ou inexatidões, que não importem nulidade, serão sanadas quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo, se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no “caput”, não será declarada a nulidade do auto de infração sob argumento de que a infração foi descrita de forma genérica ou imprecisa, quando não constar da defesa, pedido neste sentido.

Nesse caso concreto, os elementos materiais da cobrança, operações sujeitas ao regime de substituição tributária, no entendimento da Fiscalização, foram precisamente trazidas aos autos, inclusive com a cópia dos DANFES, de forma que os esclarecimentos sobre o cálculo realizado poderiam ser anexados aos autos, sem que isso impusesse obrigatoriamente a nulidade do auto de infração.

Nesse quesito, registre-se também que a defesa sequer se manifestou no tocante à imprecisão específica do cálculo do ICMS ST.

Em suma, a omissão do levantamento analítico da acusação, *data venia*, podia ser sanada, e mantida a acusação, se não houvessem outros pontos sob os quais se inserem dúvidas sobre a procedência do auto de infração, aos quais passo a dispor.

Atinente ao erro quanto à fundamentação legal do auto de infração verifica-se que além dos art. 390 e 391 do RICMS/PB, supracitados, a nota explicativa acrescenta como infringidos os artigos 1º e 3º do Decreto nº 38.023 de 26 de dezembro



de 2017, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário relacionados no Anexo XIV do Convênio ICMS 52/17, veja-se:

DECRETO Nº 38.023 DE 26 DE DEZEMBRO DE 2017. PUBLICADO NO DOE DE 27.12.17 ALTERADO PELO DECRETO Nº: - 38.414, DE 02.07.18 - DOE DE 03.07.18 - 38.737, DE 17.10.18 - DOE DE 18.10.18 (CONVÊNIO ICMS 103/18)- 39.224, DE 30.05.19 - DOE DE 31.05.19 (CONVÊNIO ICMS 46/19).

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário relacionados no Anexo XIV do Convênio ICMS 52/17, que dispõe sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entres os Estados e o Distrito Federal.

Nova redação dada à ementa do Decreto nº 38.023/17 pelo inciso I do art. 1º do Decreto nº 39.224/19 - DOE de 31.05.19 (Convênio ICMS 46/19). OBS: conforme disposto no art. 2º do Decreto nº 39.224/19, ficam convalidados os procedimentos adotados com base nas disposições contidas no referido Decreto, no período de 09.04.19 até 31.05.19.

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário relacionados no Anexo XIV do Decreto nº 38.928, de 21 de dezembro de 2018, que dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido nas operações subsequentes.

O GOVERNADOR DO ESTADO DA PARAÍBA, no uso de suas atribuições que lhe confere o art. 86, inciso IV, da Constituição do Estado, e tendo em vista os Convênios ICMS 228/17 e 234/17, D E C R E T A:

*Art. 1º Fica adotado nos termos deste Decreto e do Decreto nº 37.815, de 17 de novembro de 2017, o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com bens e mercadorias relacionados no Anexo XIV - **MEDICAMENTOS DE USO HUMANO E OUTROS PRODUTOS FARMACÊUTICOS PARA USO HUMANO OU VETERINÁRIO** do referido Decreto.*

Nova redação dada ao art. 1º do Decreto nº 38.023/17 pelo inciso II do art. 1º do Decreto nº 39.224/19 - DOE de 31.05.19 (Convênio ICMS 46/19). OBS: conforme disposto no art. 2º do Decreto nº 39.224/19, ficam convalidados os procedimentos adotados com base nas disposições contidas no referido Decreto, no período de 09.04.19 até 31.05.19.

*Art. 1º Fica adotado, nos termos deste Decreto e do Decreto nº 38.928, de 21 de dezembro de 2018, o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com bens e mercadorias relacionados no Anexo XIV - **MEDICAMENTOS DE USO HUMANO E OUTROS PRODUTOS FARMACÊUTICOS PARA USO HUMANO OU VETERINÁRIO** - do referido Decreto (Convênio ICMS 46/19). (...)*

Art. 3º A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o Preço Máximo a Consumidor (PMC), sendo admitidos descontos no PMC



de 10% (dez por cento) nos medicamentos éticos e de 20% (vinte por cento) nos medicamentos genéricos ou similares, divulgado em revistas especializadas de grande circulação ou fixado pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), com ajuste para refletir os preços médios praticados no mercado varejista.

Todavia, conforme conclusão a que se chegou na sentença, as notas fiscais autuadas consignam mercadorias passíveis de compor o regime de substituição tributária, mas com suporte no Anexo XIX do Convênio ICMS 52/17, por terem a natureza de produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos.

Torna-se inequívoco, assim, que a acusação não se encontra adequada com a classificação fiscal CEST, promovida pelo Convênio ICMS 52/2017 e adotou a classificação anterior, já revogada do Convênio ICMS 76/94, uma vez que deixou de produzir seus efeitos a partir de 1/1/2018, por ter sido revogado pelo Convênio ICMS 228/17, abaixo transcrito:

CONVÊNIO ICMS 228/17, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2017 Publicado no DOU de 26.12.17, pelo Despacho 178/17. Ratificação Nacional no DOU de 12.01.18, pelo Ato Declaratório 2/18.

Dispõe sobre a revogação do Convênio ICMS 76/94, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 294ª Reunião Extraordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 22 de dezembro de 2017, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte Cláusula primeira Fica revogado o Convênio ICMS 76/94, de 30 de junho de 1994.

Cláusula segunda Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos, após sua ratificação nacional, a partir de 1º de janeiro de 2018.

Existe, assim, um equívoco na fundamentação legal apresentada no auto de infração, na nota explicativa deste, que irradia uma incerteza quanto à liquidez e certeza do crédito tributário lançado, mormente não se encontrar nos autos os levantamentos analíticos que possam comprovar se a legislação foi aplicada corretamente do ponto de vista concreto. Não é possível, entender, assim, que houve vício tão somente formal na nota explicativa.

Assim, somando-se o primeiro e o segundo equívoco relatado percebe-se que o lançamento está eivado de vício material, por incerteza e iliquidez do crédito tributário.

Resta ainda analisar a sujeição passiva da empresa remetente das mercadorias, cujo estabelecimento se situa no Estado da Bahia e que se encontrava à época dos fatos com inscrição estadual de substituto tributário ativa nesse Estado.

Ora, a atribuição de responsabilidade por substituição tributária está no coração do fundamento jurídico da demanda fiscal. E essa hipótese de atribuição de responsabilidade tributária tem previsão no art. 150, §7º da CR, incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993, nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)



§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Ainda em sede constitucional, é preciso esclarecer que a competência para disciplinar o regime da substituição tributária foi atribuído à Lei Complementar, conforme o art. 155, §2º, XII, “b”, a seguir transcrito:

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:

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

Por sua vez, a Lei Complementar nº 87, ao disciplinar a substituição tributária, estabeleceu a regra aplicada à espécie, ou seja, previu que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. Senão, veja-se:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

A Lei do ICMS, recepcionando a regra da Lei Complementar nº 87, estabelece que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.



Da Substituição Tributária

Art. 33. Fica atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, em relação às prestações de serviço e às mercadorias constantes do Anexo Único desta Lei, ao: [...]

§ 4º O regime de substituição tributária nas operações interestaduais dependerá de acordo entre este Estado e as demais unidades da Federação interessadas.

A i. julgadora traz com a maestria que lhe é peculiar todos os aspectos importantes quanto a essa questão, sendo certo que a substituição tributária impõe a sujeição passiva de responsável pelo recolhimento antecipado do ICMS em operações interestaduais, quando essa responsabilidade é atribuída pelos Convênios e Protocolos entre os Estados envolvidos para que se reconheça a extraterritorialidade da legislação Paraibana, conforme preceitua a LC nº 87/96, em seu art. 9º, acima transcrito e o art. 102 do Código Tributário Nacional¹.

No caso em tela, sob a vigência do Convênio ICMS 52/2017 e do Decreto nº 37.815 de 17 de novembro de 2017, e da nova redação dada ao Anexo 05 pelo art. 1º do Decreto nº 38.012/17 - DOE de 27/12/17, com feitos a partir de 1º de janeiro de 2018, englobando os produtos autuados, foi celebrado o Protocolo ICMS 54/2017 e o Protocolo ICMS 58/2018, no entanto, **o Estado da Bahia não é signatária deles**, conforme se pode notar na cláusula primeira abaixo transcrita:

PROTOCOLO ICMS 54, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2017

Publicado no DOU de 02.01.17, pelo despacho 187/17.

Alterado pelo Prot. ICMS 03/18. Vide Despacho 31/18.

Exclusão do ES, além de outras alterações, pelo Prot. ICMS 12/19, efeitos a partir de 01.06.19.

Alterado pelo Prot. ICMS 81/18.

Exclusão da PB, pelo Prot. ICMS 64/19, efeitos a partir de 01.11.19.

Alterado pelo Prot. ICMS 77/19, efeitos a partir de 01.01.2020.

Exclusão de SC pelo Prot. ICMS 32/20, além de outras alterações, com efeitos a partir de 01.01.2021.

Nova redação dada à Ementa pelo Prot. ICMS 12/19, com efeitos a partir de 01.06.19.

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos relacionados no Anexo XIX do Convênio ICMS 142/18, que dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes.

Redação anterior com efeitos até 31.05.19.

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos relacionados no Anexo XIX do

¹Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União. (grifei)



Convênio ICMS 52/17, que dispõe sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entres os Estados e o Distrito Federal.

Os Estados de Alagoas, Amapá, Espírito Santo, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e Santa Catarina e o Distrito Federal, neste ato representados pelos seus respectivos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação, considerando o disposto nos arts. 6º a 10 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), na alínea “a” do inciso XIII do § 1º, nos §§ 7º e 8º do art. 13, no art. 21-B e nos §§ 12 a 14 do art. 26, todos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 e no Convênio ICMS 52/17, de 07 de abril de 2017, resolvem celebrar o seguinte [...]

PROTOCOLO ICMS 58/18, DE 2 DE OUTUBRO DE 2018

Publicado no DOU de 04.10.2018, pelo Despacho 124/18.

Alterado pelo Prot. ICMS 30/19, efeitos a partir de 04.07.2019.

Nova redação dada à ementa pelo Prot. ICMS 30/19, efeitos a partir de 04.07.2019.

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos relacionados no Anexo XIX do Convênio ICMS 142/18, que dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes.

Redação Anterior com vigência até 03.07.2019

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos relacionados no Anexo XIX do Convênio ICMS 52/17, que dispõe sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entres os Estados e o Distrito Federal.

Os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Sergipe e Tocantins, neste ato representados pelos seus Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação, considerando o disposto nos arts. 6º a 10 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), na alínea “a” do inciso XIII do § 1º, nos §§ 7º e 8º do art. 13, no art. 21-B e nos §§ 12 a 14 do art. 25 26, todos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 e no Convênio ICMS 52/17, de 7 de abril de 2017, resolvem celebrar o seguinte Nova redação dada ao caput da cláusula primeira pelo

Prot. ICMS 30/19, efeitos a partir de 04.07.2019.

Cláusula primeira Os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Sergipe e Tocantins, nos termos deste protocolo e do Convênio ICMS 142/18, de 14 de dezembro de 2018, acordam em adotar o regime de substituição tributária nas operações



interestaduais com bens e mercadorias classificados no Código Especificador da Substituição Tributária – CEST 20.023.00, 20.024.00, 20.025.00, 20.039.00, 20.040.00, 20.048.00, 20.048.01, 20.049.00, 20.050.00, 20.051.00, 20.058.00 e 20.063.00, relacionados no Anexo XIX do referido convênio.

Redação Anterior com vigência até 03.07.2019

Cláusula primeira Os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Sergipe e Tocantins, nos termos deste protocolo e do Convênio ICMS 52/17, de 7 de abril de 2017, acordam em adotar o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com bens e mercadorias classificados no Código Especificador da Substituição Tributária - CEST 20.023.00, 20.024.00, 20.025.00, 20.039.00, 20.040.00, 20.048.00, 20.048.01, 20.049.00, 20.050.00, 20.051.00, 20.058.00 e 20.063.00, relacionados no Anexo XIX do referido convênio. [...]

Dessarte, na falta de Convênio ou Protocolo com o estado do estabelecimento emitente, Bahia, embora devido, o ICMS substituição tributária decorrente das notas fiscais em questão, deveria ter sido exigido do destinatário das mercadorias, de forma que o lançamento contra o emitente encontra-se eivado de vício de natureza material, pois resta caracterizado um erro de direito, insuscetível de correção nesses autos.

Cumprе observar, todavia, que, neste caso, tenho em vista que é de natureza material o vício que inquina o auto de infração em referência, e que sua correção somente se faz possível mediante auto de infração específico, devendo este ser lavrado dentro do prazo de cinco anos, contados o primeiro dia do exercício seguinte àquele que poderia ter sido efetuado, não há possibilidade de se refazer o feito, visto que ocorreu a decadência do direito do Estado de lançar o imposto devido para os fatos geradores ocorridos no exercício de 2018, nos termos do art. 173, I do CTN.

Isto porque as nulidades por vício material não atraem a aplicação do art. 173, II, do CTN, uma vez que essa regra é aplicável à nulidade por vício formal, o que não é o caso dos autos, consoante os fundamentos acima expedidos.

Portanto, diante das equívocos e omissões do procedimento indicados na sentença, que comprometeram a liquidez e certeza do crédito tributário, bem como quanto à eleição incorreta do sujeito passivo, quando não havia suporte em Convênio ou Protocolo do ICMS com o Estado da Bahia sobre os produtos de substituição tributária autuados, acompanho a decisão singular para julgar o auto de infração nulo por vício material.

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter a decisão monocrática que julgou nulo por vício material o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004349/2022-71, lavrado em 15/12/2022 contra a empresa KIMBERLY-CLARK BRASIL INDUS. E COM. DE PROD. DE HIGIENE LTDA, inscrição Estadual nº 16.900.830-4, eximindo-a de quaisquer ônus decorrente do presente contencioso.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora.



Segunda Câmara de Julgamento. Sessão realizada por meio de videoconferência, em 17 de abril de 2024.

Lindemberg Roberto de Lima
Conselheiro Relator