



PROCESSO Nº 0460442020-3

ACÓRDÃO Nº 541/2023

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: MAGAZINE LUIZA S/A.

Advogado: Sr.º ERICK MACEDO, inscrito na OAB/PB sob o nº 10.033

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - ALHANDRA

Autuante: CARLOS GUERRA GABÍNIO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

NULIDADES - PRELIMINARES NÃO ACOLHIDAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - INOBSERVÂNCIA ÀS REGRAS DO TERMO DE ACORDO QUE DISPÕEM SOBRE OS VALORES A RECOLHER A TÍTULO DE ICMS FRONTEIRA/GARANTIDO - INFRAÇÃO CONFIGURADA - MULTA POR INFRAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ACERCA DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE PELAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS DE JULGAMENTO - AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- O procedimento fiscal que resultou na lavratura do auto de infração foi realizado em estrita observância aos ditames da legislação de regência, não havendo incorreções e/ou inconsistências que justifiquem a decretação de nulidade pretendida pela defesa.

- O Termo de Acordo se constitui como um conjunto de preceitos que, juntos, lhe conferem unicidade e coerência. As disposições nele contidas, em tendo sido acordadas entre as partes signatárias do mencionado documento, devem ser cumpridas integralmente. “In casu”, restou demonstrado que o contribuinte descumpriu a regra que dispõe sobre os valores a serem recolhidos a título de ICMS – Garantido/Fronteira, na medida em que utilizou, para fins de apuração do tributo devido, parâmetros não previstos na cláusula do TARE que regula a matéria.

- A multa proposta está em consonância com a legislação tributária estadual, inexistindo motivos para que se promovam quaisquer alterações, seja quanto à indicação do dispositivo sancionador, seja com relação ao percentual aplicado. O artigo



invocado pela autuada, em verdade, alcança as situações específicas de imposto declarado e não recolhido (ou recolhido a menor), o que não é o caso dos autos.

- A análise acerca da inconstitucionalidade da penalidade imposta é matéria que extrapola a competência das instâncias administrativas de julgamento.

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 desprovimento, para manter inalterada a decisão singular que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000406/2020-81, lavrado em 4 de março de 2020 em desfavor da empresa MAGAZINE LUIZA S/A, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 24.463.095,25 (vinte e quatro milhões, quatrocentos e sessenta e três mil, noventa e cinco reais e vinte e cinco centavos), sendo R\$ 16.308.730,14 (dezesesseis milhões, trezentos e oito mil, setecentos e trinta reais e catorze centavos) de ICMS, por afronta à cláusula sexta, §§ 1º e 2º, do TARE nº 2013.000112, aos artigos 3º, XV; 14, XII e 106, do RICMS/PB e à Portaria nº 244/2004/GSRE e R\$ 8.154.365,11 (oito milhões, cento e cinquenta e quatro mil, trezentos e sessenta e cinco reais e onze centavos) a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

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

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 07 de novembro de 2023.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, JOSÉ ERIELSON ALMEIDA DO NASCIMENTO (SUPLENTE), JOSÉ VALDEMIR DA SILVA, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, EDUARDO SILVEIRA FRADE, HEITOR COLLETT E LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



PROCESSO Nº 0460442020-3

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: MAGAZINE LUIZA S/A.

Advogado: Sr.º ERICK MACEDO, inscrito na OAB/PB sob o nº 10.033

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA
DA SEFAZ - ALHANDRA

Autuante: CARLOS GUERRA GABÍNIO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

**NULIDADES - PRELIMINARES NÃO ACOLHIDAS -
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS -
INOBSERVÂNCIA ÀS REGRAS DO TERMO DE
ACORDO QUE DISPÕEM SOBRE OS VALORES A
RECOLHER A TÍTULO DE ICMS
FRONTEIRA/GARANTIDO - INFRAÇÃO
CONFIGURADA - MULTA POR INFRAÇÃO -
IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ACERCA DE SUA
INCONSTITUCIONALIDADE PELAS INSTÂNCIAS
ADMINISTRATIVAS DE JULGAMENTO - AUTO DE
INFRAÇÃO PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO
RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

- O procedimento fiscal que resultou na lavratura do auto de infração foi realizado em estrita observância aos ditames da legislação de regência, não havendo incorreções e/ou inconsistências que justifiquem a decretação de nulidade pretendida pela defesa.

- O Termo de Acordo se constitui como um conjunto de preceitos que, juntos, lhe conferem unicidade e coerência. As disposições nele contidas, em tendo sido acordadas entre as partes signatárias do mencionado documento, devem ser cumpridas integralmente. “In casu”, restou demonstrado que o contribuinte descumpriu a regra que dispõe sobre os valores a serem recolhidos a título de ICMS – Garantido/Fronteira, na medida em que utilizou, para fins de apuração do tributo devido, parâmetros não previstos na cláusula do TARE que regula a matéria.

- A multa proposta está em consonância com a legislação tributária estadual, inexistindo motivos para que se promovam quaisquer alterações, seja quanto à indicação do dispositivo sancionador, seja com relação ao percentual aplicado. O artigo invocado pela autuada, em verdade, alcança as situações



específicas de imposto declarado e não recolhido (ou recolhido a menor), o que não é o caso dos autos.

- A análise acerca da inconstitucionalidade da penalidade imposta é matéria que extrapola a competência das instâncias administrativas de julgamento.

RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000406/2020-81, lavrado em 4 de março de 2020, o auditor fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Especial nº 93300008.12.00005872/2019-70 denuncia a empresa MAGAZINE LUIZA S/A, inscrição estadual nº 16.200.575-0, de haver cometido a seguinte irregularidade, *ipsis litteris*:

0285 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. >> Falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa:

A EMPRESA DEIXOU DE RECOLHER PARTE DO ICMS FRONTEIRA/GARANTIDO DEVIDO NO PERÍODO DE ABRIL/2015 A DEZEMBRO/2016 EM RAZÃO DE NÃO TER OBSERVADO AS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NA CLÁUSULA SEXTA, §§ 1º E 2º, DO TERMO DE ACORDO TARE Nº 2013000112, CONFORME SE DEMONSTRA ATRAVÉS DOS QUADROS DEMONSTRATIVOS EM ANEXO, QUE FICAM SENDO PARTES INTEGRANTES DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.

ACRESCENTE-SE AOS DISPOSITIVOS INFRINGIDOS, O ART. 3º, XV E ART. 14, XII, AMBOS DO RICMS/PB, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930/97 E, AINDA, A PORTARIA 244/2004-GSRE-PB.

Em decorrência deste evento, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido o artigo 106 do RICMS/PB, bem como os dispositivos indicados na nota explicativa acima reproduzida, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 24.463.095,25 (vinte e quatro milhões, quatrocentos e sessenta e três mil, noventa e cinco reais e vinte e cinco centavos), sendo R\$ 16.308.730,14 (dezesseis milhões, trezentos e oito mil, setecentos e trinta reais e catorze centavos) de ICMS e R\$ 8.154.365,11 (oito milhões, cento e cinquenta e quatro mil, trezentos e sessenta e cinco reais e onze centavos) a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 5 a 185.

Depois de cientificada da autuação em 5 de março de 2020, a denunciada, por intermédio de seus advogados, protocolou, em 3 de abril de 2020, impugnação



tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no auto de infração em comento, por meio da qual alega que:

- a) No “QUADRO DEMONSTRATIVO DA DIFERENÇA DE ICMS FRONTEIRA/GARANTIDO A RECOLHER” (fls. 5), a fiscalização apontou, a título de valores supostamente devidos de ICMS – Garantido/Fronteira, a diferença entre o que, em sua visão, seria devido e o valor efetivamente recolhido pela empresa. Ocorre que tal fato não significa que se tenha deixado de recolher aos cofres estaduais o tributo em sua totalidade, pois é possível que, após a recomposição da escrita fiscal, não haja saldo algum de ICMS a ser exigido da autuada;
- b) Sem a reconstituição da conta gráfica do ICMS, não é possível comprovar que existem saldos devedores ou credores nos períodos;
- c) O TARE nº 2013.000112 estabelece que o valor do ICMS – Garantido/Fronteira deve ser considerado para abatimento do recolhimento mínimo obrigatório mensal a ser efetuado pela empresa, consoante disciplinado em sua cláusula terceira, § 5º;
- d) A necessidade de aproveitamento do valor recolhido antecipadamente, para fins de abatimento do ICMS normal devido também possui previsão expressa na cláusula quarta, § 2º, do referido TARE;
- e) O § 3º da cláusula quarta do TARE previu a possibilidade de utilização de saldo credor porventura existente na conta gráfica do ICMS na data de início da vigência do Termo de Acordo para complementar o recolhimento do ICMS Normal nos meses em que o valor total a recolher exceder o valor estabelecido para recolhimento mínimo;
- f) A ausência de refazimento da conta gráfica do ICMS impede a verificação da liquidez e certeza do crédito tributário, o que torna o lançamento nulo;
- g) A autoridade fiscal lançou o complemento do ICMS – Garantido no mês de ocorrência da entrada interestadual da mercadoria no estabelecimento da autuada, quando deveria tê-lo feito no mês subsequente ao fato que originou a cobrança antecipada do tributo, afrontando, assim, o disposto no TARE nº 2013.000112 e na Portaria nº 244/2004/GSRE e eivando de nulidade o auto de infração, em face do prejuízo ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte;
- h) De acordo com os normativos acima indicados, o recolhimento do ICMS – Garantido/Fronteira tem seu pagamento diferido para o mês subsequente àquele em que ocorreu a efetiva entrada da mercadoria;
- i) Considerando que não foram observados os termos das cláusulas terceira e quarta do TARE e da Portaria nº 244/2004/GSRE, deve-se declarar a nulidade da autuação;



- j) O parâmetro para verificar a incidência, em determinado mês, do benefício fiscal sobre o ICMS – Garantido/Fronteira será sempre o total de operações de saída (internas e interestaduais) englobadas no regime especial. Interpretação distinta da cláusula sexta do TARE nº 2013.000112 configura extrapolação dos limites impostos pela SEFAZ/PB no momento da pactuação do Termo de Acordo;
- k) As saídas destinadas a não contribuintes do ICMS, salvo aquelas descritas na cláusula segunda e as transferências entre estabelecimentos da Magazine Luiza foram especificamente excluídas do gozo do benefício estabelecido nos incisos IV e V da cláusula quinta do TARE;
- l) A cláusula sexta do TARE, ao destacar “o total das saídas dos respectivos meses”, está tratando do total das saídas beneficiadas pelo regime especial, e não do universo de todas as operações realizadas pela empresa no mês;
- m) Nos períodos objeto da autuação, o percentual de operações interestaduais praticadas pela empresa representou mais de 99% (noventa e nove por cento) das saídas beneficiadas pelo TARE;
- n) A exigência de tributo com base em orientação que não se coaduna com o regime especial representa clara violação do princípio da boa-fé objetiva;
- o) Durante quase sete anos, a empresa passou por diversas fiscalizações e jamais fora autuada sob a alegação de descumprimento de cláusulas do TARE;
- p) A denúncia se refere ao suposto recolhimento a menor do ICMS – Garantido/Fronteira, cujo valor é utilizado pela empresa como crédito fiscal quando do recolhimento do ICMS normal. Assim, ainda que tenha havido o cálculo a menor do ICMS Garantido/Fronteira, tal fato não ocasionou qualquer repercussão tributária a justificar a autuação;
- q) A acusação é passível de acarretar prejuízos incalculáveis à empresa. Isso porque, na hipótese de a pretensão da fiscalização prosperar, haverá um saldo acumulado de ICMS impossível de ser imediatamente aproveitado pela impugnante;
- r) O dispositivo invocado para aplicação da multa por infração (artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96) não é apropriado para o caso, pois a situação retratada nos autos encontra descrição precisa em outro elemento sancionador: o artigo 82, I, “b”, da Lei nº 6.379/96;
- s) A multa lançada possui nítido efeito confiscatório.



Com informação de existência de antecedentes fiscais¹, foram os autos conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal Lindemberg Roberto de Lima, que exarou sentença pela procedência do auto de infração, em conformidade com a ementa abaixo reproduzida:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL. ICMS GARANTIDO. PORTARIA Nº 244/2004-GSRE-PB. TERMO DE ACORDO TARE Nº 2013.000112. CLÁUSULA SEXTA, §§ 1º E 2º. ILÍTIPO FISCAL CONFIGURADO.

1. O não recolhimento do imposto nos prazos previstos na legislação constitui infração tributária estadual, nos termos da Lei nº 6.379/96. *In casu*, foi demonstrado que o contribuinte deixou de recolher parte do ICMS garantido, regulamentado pela Portaria nº 244/2004-GSRE-PB, devido no período de abril/2015 a dezembro/2016, em razão de não ter observado as disposições contidas na Cláusula Sexta, §§ 1º e 2º, do Termo de Acordo de Regime Especial - TARE nº 2013.000112.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Cientificado da decisão proferida pela instância prima em 26 de julho de 2021, o sujeito passivo interpôs, no dia 25 de agosto de 2021, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, por intermédio do qual reapresenta os argumentos trazidos em sua impugnação.

Ao final, requer a recorrente:

- a) Que todas as intimações e notificações relativas ao processo administrativo tributário sejam remetidas em nome dos seus patronos, sob pena de nulidade;
- b) Seja declarada a nulidade do auto de infração;
- c) Caso não se decida pela nulidade, que seja reconhecida a improcedência da autuação;
- d) Subsidiariamente, a adequação da penalidade aplicada, impondo-se aquela prevista no artigo 82, I, “b”, da Lei nº 6.379/96;
- e) Na hipótese de não acolhidos os pedidos anteriores, que seja reduzido o valor da multa para o patamar de 20% (vinte por cento) do montante do débito apurado, em obediência ao princípio do não confisco.

Protesta, ainda, pela juntada posterior de quaisquer documentos que se façam necessários e pela produção de todas as provas em direito admitidas.

¹ Reincidência não configurada, haja vista as infrações e os dispositivos indicados no Termo de Antecedentes Fiscais anexado às fls. 184 e 261 não serem os mesmos que se encontram registrados na peça acusatória.



Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos a mim distribuídos, segundo os critérios regimentais, para análise e julgamento.

Tendo em vista o pedido de sustentação oral formulado por *e-mail* em 27 de outubro de 2023², o processo foi encaminhado à Assessoria Jurídica do CRF-PB para emissão de parecer técnico acerca da legalidade dos lançamentos, em atenção ao disposto no artigo 20, X, do Regimento Interno desta corte.

Eis o relatório.

VOTO

A matéria em apreciação versa sobre a denúncia de falta de recolhimento do ICMS, formalizada contra a empresa MAGAZINE LUIZA S. A., relativamente a fatos geradores ocorridos nos meses de abril de 2015 a dezembro de 2016.

Do exame do caderno processual, verifica-se que o auditor fiscal responsável pela autuação apresentou, como justificativa para a lavratura do auto de infração em discussão, a existência de diferenças verificadas quando do confronto entre os valores devidos pela empresa a título de ICMS – Fronteira/Garantido e aqueles efetivamente recolhidos pela recorrente.

Segundo assinalado na peça acusatória, a irregularidade identificada pela auditoria foi enquadrada como violação à cláusula sexta, §§ 1º e 2º, do TARE nº 2013.000112, aos artigos 3º, XV; 14, XII e 106, do RICMS/PB e à Portaria nº 244/2004/GSRE³:

TARE Nº 2013.000112:

CLÁUSULA SEXTA - A EMPRESA ficará sujeita ao recolhimento do ICMS GARANTIDO em percentual correspondente a **1% (um por cento)** do valor das entradas interestaduais de mercadorias tributáveis, conforme previsto na Portaria nº 244/GSRE e alterações posteriores.

§ 1º - O disposto nesta cláusula somente se aplica nos meses em que o valor das saídas interestaduais, tomando-se por base o total das saídas dos respectivos meses, corresponda a mais de 50% (cinquenta por cento) durante o exercício de 2011, 60% (sessenta por cento) a partir do exercício de 2012 e 75% (setenta e cinco por cento) a partir do exercício de 2013.

§ 2º - Nos meses em que a EMPRESA não alcançar o percentual de que trata o parágrafo anterior, deverá complementar, no prazo previsto na Portaria nº 244/GSRE e alterações posteriores, o valor do ICMS GARANTIDO do período, de forma que a quantia total a ser recolhida no **Código de Receita 1120** corresponda a **3% (três por cento)** do valor das mercadorias oriundas

² Registre-se a tempestividade do pedido, uma vez que, embora não conste no recurso voluntário, foi apresentado dentro do prazo previsto no artigo 92, § 1º, do Regimento Interno do CRF-PB.

³ Redações vigentes à época dos fatos geradores.



das regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo, e de **2% (dois por cento)** do valor das mercadorias procedentes das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

RICMS/PB:

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

(...)

XV – da entrada, no território do Estado, de mercadorias ou bens relacionados em portaria do Secretário de Estado da Receita, destinados à estabelecimentos comerciais;

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;

Art. 14. A base de cálculo do imposto é:

(...)

XII - na hipótese do inciso XV do art. 3º, o valor sobre o qual incidiu o imposto no Estado de origem, acrescido, se for o caso, do Imposto sobre Produtos Industrializados e de outras despesas cobradas ou debitadas ao destinatário.

Nova redação dada ao inciso XII do “caput” do art. 14 pelo inciso II do art. 1º do Decreto nº 36.213/15 - DOE de 01.10.15. Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

XII - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do “caput” do art. 3º, o valor da operação, acrescido, se for o caso, do Imposto sobre Produtos Industrializados e de outras despesas cobradas ou debitadas ao destinatário;

Art. 106. O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á:

(...)

Portaria nº 244/2004/GSRE:

Art. 1º A relação de que trata a alínea “g” do inciso I do art. 106 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997, salvo exceções expressas, compreende todos os produtos primários, semi-elaborados e industrializados, destinados à comercialização.

Art. 2º O imposto relativo às operações interestaduais com os produtos de que trata o artigo anterior, denominado de ICMS – Garantido, desde que o contribuinte esteja adimplente com suas obrigações fiscais, será diferido, observado o seguinte:

I – para até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao da efetiva entrada das mercadorias, exceto as relacionadas no inciso III, observado o disposto no § 1º deste artigo;



II - para até o 20º (vigésimo) dia do mês subsequente ao da efetiva entrada das mercadorias, exceto as relacionadas no inciso III, observado o § 2º;

III - até o 15º (décimo quinto) dia do 2º (segundo) mês subsequente ao da efetiva entrada de mercadoria adquirida por contribuinte enquadrado em um dos Códigos Nacionais de Atividades Econômicas – CNAE Principal, constante do Anexo Único desta Portaria.

§ 1º No caso do inciso I, o imposto recolhido poderá ser utilizado como crédito fiscal, juntamente com os demais créditos referentes ao mês da efetiva entrada da mercadoria.

§ 2º No caso dos incisos II e III, o imposto recolhido somente poderá ser utilizado como crédito fiscal no mês do efetivo recolhimento.

§ 4º O diferimento de que trata o “caput” será concedido “ex-officio”.

Art. 3º O ICMS - Garantido será apurado na forma definida pelo § 2º do art. 106 do RICMS.

(...)

Como medida punitiva para a infração evidenciada, foi aplicada a multa insculpida no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96:

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;

Instruindo a acusação, o agente fazendário que subscreve a inicial acostou aos autos os seguintes documentos:

- a) QUADRO DEMONSTRATIVO DA DIFERENÇA DE ICMS FRONTEIRA/GARANTIDO A RECOLHER PERÍODO: Abril/2015 a Dezembro/2016 (*Valor calculado conforme § 2º, da Cláusula Sexta, do TARE 2013.000112*) (fls. 5);
- b) QUADRO DEMONSTRATIVO DOS PERCENTUAIS MENSAIS DE SAÍDAS INTERNAS E INTERESTADUAIS PERÍODO: Abril/2015 a Dezembro/2016 (fls. 6);
- c) RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS SUJEITAS AO ICMS FRONTEIRA Período: Abril/2015 a Dezembro/2016 (Conforme escriturado no Livro Registro de Entradas EFD/SPED (fls. 7 a 168);



- d) Planilha denominada ICMS NORMAL FRONTEIRA E ICMS ANTECIPADO RECOLHIDOS Período: Janeiro/2015 a Dezembro/2016 (fls. 169 a 171);
- e) Cópia do TARE nº 2013.000112 (fls. 172 a 182);
- f) Cópia do Termo de Início de Fiscalização nº 93300008.13.00001048/2019-12 (fls. 183); e
- g) Extrato do Termo de Antecedentes Fiscais do contribuinte (fls. 184).

Antes de passarmos à análise do mérito, imperativo se faz discorrermos acerca das preliminares de nulidade apontadas pela recorrente.

DA ARGUIÇÃO DE NULIDADE EM RAZÃO DA INOBSERVÂNCIA DA NECESSIDADE DE REFAZIMENTO DA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE

Aduz a recorrente que “*para afirmar que a concorrência da suposta infração à cláusula sexta do TARE 2013.000112 resultou na falta de recolhimento do imposto (e cobrar os valores respectivos), seria preciso **REFAZER A CONTA GRÁFICA DO CONTRIBUINTE** e identificar se, após o lançamento do débito supostamente apurado e respectivos créditos devidos, o saldo de ICMS restaria devedor.*”

A questão, em verdade, se confunde com o próprio mérito da autuação.

O que se está a exigir do contribuinte, por meio do lançamento de ofício, é a diferença entre o valor do ICMS Fronteira/Garantido devido e o efetivamente recolhido pelo sujeito passivo.

Em casos desta natureza, a cobrança é direta, ou seja, a exigência não está condicionada ao refazimento da conta corrente do ICMS do contribuinte, observando-se a prescrição da cláusula sexta do TARE nº 2013.000112 e da Portaria nº 244/2004/GSRE.

Tanto assim o é que a empresa, em todos os meses autuados, recolheu aos cofres públicos valores de ICMS – Fronteira/Garantido, conforme assinalado no quadro demonstrativo de fls. 5 e na planilha de ICMS Normal Fronteira e ICMS Antecipado recolhidos acostada às fls. 169 a 171.

Por conseguinte, não há como acolhermos a tese ventilada pela defesa, na medida em que ela própria efetuou recolhimentos de ICMS Fronteira/Garantido em todos os meses autuados.

Ainda que não se trate de objeto idêntico àquele que deu ensejo à lavratura do auto de infração em discussão, merece destaque o recentíssimo julgamento do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Agravo em Recurso Especial Nº 1.821.549 - SP (2021/0010895-0) no que dispõe acerca da impossibilidade material de o Fisco considerar eventuais saldos credores de ICMS no lançamento de ofício substitutivo ao lançamento por homologação frustrado.



RELATOR: MINISTRO GURGEL DE FARIA
AGRAVANTE: LABORATORIO QUIMICO FARMACEUTICO
BERGAMO LTDA
ADVOGADOS: RAPHAEL RICARDO DE FARO PASSOS - SP213029
LUIZ GUILHERME ROS - DF048774
AGRAVADO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR: ANA CRISTINA LIVORATTI OLIVA GARBELINI E
OUTRO(S) - SP105421

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SALDO CREDOR. COMPENSAÇÃO POR INICIATIVA DO FISCAL. OBRIGATORIDADE. INEXISTÊNCIA.

1. Inexiste ofensa aos arts. 489, § 1º, e 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem se manifesta de modo fundamentado acerca das questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos autos, porquanto julgamento desfavorável ao interesse da parte não se confunde com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

2. A utilização de crédito de ICMS para fins de compensação com o tributo devido é faculdade a ser exercida oportunamente pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação, não sendo possível impor ao fisco que proceda a esse encontro de contas quando do lançamento de ofício. Inteligência dos arts. 20, 23 e parágrafo único, e 24 da LC n. 87/1996.

3. Se o contribuinte não utilizar determinado crédito escriturado em certo período de apuração, ainda que possa aproveitá-lo extemporaneamente para períodos posteriores (desde que observado o prazo decadencial), não o poderá mais fazê-lo retroativamente, visto que a existência e a validade desse crédito não foram submetidas oportunamente ao juízo de homologação do fisco.

4. Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial. (g. n.)

No voto proferido pelo eminente ministro Gurgel de Faria, restou assentado que:

“Isso porque, repita-se, a lei complementar é clara ao disciplinar que o crédito de ICMS é um direito subjetivo do contribuinte, exercitável mediante preenchimento de algumas condições, e que a efetiva utilização dos créditos para fins de compensação decorre de liberalidade de seu titular (direito potestativo), fixando prazo decadencial para esse aproveitamento.

(...)

Contudo, caso o contribuinte não utilize determinado crédito escriturado em certo período de apuração, ainda que possa aproveitá-lo extemporaneamente para períodos posteriores (desde que observado o prazo decadencial), não o poderá mais fazê-lo retroativamente, visto que não submetido oportunamente ao juízo de homologação do fisco.

(...)

Por outro lado, no lançamento de ofício, conforme dispõe o art. 142 do CTN, é atribuição do agente fiscal "calcular o montante devido" relacionado com



"a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente" e não com as operações que ensejaram os créditos escriturados pelo contribuinte.

E são muitas hipóteses de lançamento de ofício de ICMS.

Entre elas cito, por exemplo, os lançamentos realizados nos postos de fronteira interestaduais e nas barreiras fiscais voltadas à fiscalização no trânsito de mercadorias. É lógico que condicionar a lavratura do auto de infração à prévia verificação da existência e da validade do volume de créditos contidos na escrituração fiscal localizada na sede da contribuinte inviabilizará a fiscalização tributária.

De igual maneira, vislumbro a impossibilidade material de o fisco considerar eventual saldo credor de ICMS no lançamento de ofício substitutivo ao lançamento por homologação frustrado.

Isso porque o rotineiro juízo de homologação está adstrito à validade das declarações e dos documentos apresentados pelo contribuinte quando da ocorrência do fato gerador.

Se, cada vez que o fisco não homologar a apuração e o pagamento do imposto, for necessária a investigação de toda a documentação fiscal relacionada com os créditos do contribuinte, o objeto da fiscalização será aumentado em muitas vezes, inviabilizando, na prática, o exercício do mister da administração tributária."

Retornando ao caso concreto, repito: a autuada, em todos os meses dos fatos geradores autuados, efetuou recolhimentos do ICMS – Fronteira/Garantido.

Ora, se após calculado o montante devido com aplicação da carga tributária de 1% (um por cento), o contribuinte identificou valores a pagar, como justificar a tese de que, utilizando-se percentuais maiores - como o fez a fiscalização (2% e 3%) -, haveria iliquidez e incerteza quanto ao crédito tributário em razão de ausência de reconstituição da conta gráfica do ICMS? Não nos parece factível.

Em tempo: os precedentes trazidos pela autuada (fls. 293 a 296) – registre-se – estão relacionados a situações que em muito se diferenciam daquela tratada nos autos, estando associados a autuações decorrentes de falta de recolhimento do ICMS em virtude de apropriação indevida de créditos fiscais.

Diante de todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

DA ARGUIÇÃO DE NULIDADE EM VIRTUDE DE A COBRANÇA DA DIFERENÇA DE ICMS – GARANTIDO/FRONTEIRA HAVER LEVADO EM CONTA O MÊS DA OCORRÊNCIA DA ENTRADA DAS MERCADORIAS NO ESTABELECIMENTO DA EMPRESA E NÃO O MÊS SUBSEQUENTE

Também aqui a preliminar de nulidade está intrinsecamente ligada ao mérito.

Visando demonstrar haver equívocos no levantamento fiscal que conduziram à nulidade do lançamento, o sujeito passivo assevera que a fiscalização teria



promovido a cobrança em contrariedade ao que dispõem o TARE nº 2013.000112 e a Portaria nº 244/2004/GSRE, porquanto realizara a apuração do complemento do ICMS – Garantido/Fronteira “no mês da ocorrência da entrada interestadual da mercadoria no estabelecimento da recorrente, quando deveria tê-lo feito no mês subsequente ao fato que originou a cobrança antecipada do tributo.”

Com a devida vênia, o argumento recursal não se sustenta. Explico.

De início, devemos compreender que o período de apuração do tributo não se confunde com o momento de seu pagamento.

Fixada esta premissa, não obstante as datas de pagamento do ICMS – Garantido/Fronteira de que trata a Portaria nº 244/2004/GSRE estejam postergadas para o mês subsequente – em observância ao que preceitua seu artigo 2º -, não podemos desconsiderar as datas de ocorrência dos fatos geradores.

Para que não parem dúvidas – e já adentrando no mérito -, faz-se prudente analisarmos as informações apresentadas no Quadro Demonstrativo da Diferença de ICMS Fronteira/Garantido a Recolher anexado às fls. 5⁴:

Período	Valor Total das Operações de Entrada (N/NE/CO)	ICMS FRONTEIRA (2%)	Valor Total das Operações de Entrada (S/SE)	ICMS FRONTEIRA (3%)	ICMS FRONTEIRA/GARANTIDO DEVIDO (2% e 3%)	ICMS FRONTEIRA/GARANTIDO RECOLHIDO (1%)	ICMS FRONTEIRA/GARANTIDO A RECOLHER
abr/15	25.942.785,05	518.855,70	21.275.965,48	638.278,96	1.157.134,67	574.364,53	582.770,14
mai/15	25.166.610,07	503.332,20	18.634.242,10	559.027,26	1.062.359,46	453.102,82	609.256,64
jun/15	18.755.506,45	375.110,13	20.472.077,67	614.162,33	989.272,46	413.572,36	575.700,10

A tabela acima foi elaborada da seguinte forma:

- Na coluna “Valor Total das Operações de Entrada (N/NE/CO)”, foram computados os somatórios mensais dos valores de todas as entradas mensais de mercadorias provenientes das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, considerando-se apenas os produtos tributáveis, com ICMS destacado na nota fiscal de entrada maior do que zero e, ainda, com CFOP 2102, 2910, 2949 e 2152, conforme escriturado na EFD/SPED do contribuinte⁵;
- Sobre os montantes acima apurados, a fiscalização aplicou o percentual de 2% (dois por cento), observando a regra estabelecida no § 2º da cláusula sexta do TARE nº 2013.000112, obtendo-se os totais indicados na coluna “ICMS FRONTEIRA (2%)”;
- Na coluna “Valor Total das Operações de Entrada (S/SE)”, foram consignados os somatórios dos valores de todas as entradas

⁴ Como os critérios utilizados foram os mesmos para todos os meses, destacaremos, como exemplo, apenas as apurações dos três primeiros períodos registrados no auto de infração.

⁵ Vide relação de notas fiscais juntada às fls. 7 a 168.



- provenientes das regiões Sul e Sudeste, adotando-se os mesmos critérios explicitados no item “a”;
- d) Sobre os montantes acima apurados, a fiscalização aplicou o percentual de 3% (três por cento), em atenção à previsão contida no § 2º da cláusula sexta do TARE nº 2013.000112, registrando os resultados na coluna “ICMS FRONTEIRA (3%)”;
 - e) A coluna “ICMS FRONTEIRA/GARANTIDO DEVIDO (2% e 3%)”, por sua vez, é representativa dos somatórios mensais dos valores apurados nas colunas “ICMS FRONTEIRA (2%)” e “ICMS FRONTEIRA (3%)”;
 - f) Na penúltima coluna, o auditor fiscal lançou as quantias recolhidas pela empresa a título de ICMS FRONTEIRA/GARANTIDO⁶, as quais foram calculadas pelo contribuinte com base no percentual de 1% (um por cento), seguindo a regra prevista no *caput* da cláusula sexta do TARE nº 2013.000112;
 - g) A última coluna nada mais representa do que a diferença entre o ICMS calculado pela auditoria e o recolhido pela autuada.

Algumas considerações sobre a sistemática do ICMS – Fronteira/Garantido se fazem necessárias:

1º) A cláusula sexta do TARE nº 2013.000112 estabelece que o recolhimento do ICMS – Garantido, nos percentuais estipulados na citada cláusula, deve ser realizado em conformidade com o que disciplina a Portaria nº 244/2004/GSRE;

2º) O artigo 2º da Portaria nº 244/2004/GSRE dispõe sobre o diferimento do pagamento do imposto para o mês subsequente ao da efetiva entrada das mercadorias⁷;

3º) O artigo 3º, XV, do RICMS/PB, já reproduzido alhures, define, como fato gerador do ICMS na hipótese em debate, o momento da entrada, no território do Estado, das mercadorias ou bens;

4º) O período de apuração do ICMS – Fronteira/Garantido corresponde, de fato, ao mês de ocorrência dos fatos geradores, ainda que a data de seu pagamento seja postergada;

5º) No auto de infração, os créditos tributários devem ser lançados de acordo com o período dos fatos geradores. O campo “Período Fato Gerador” existente no auto de infração deve respeitar, por conseguinte, o que estatui o artigo 144 do Código Tributário Nacional⁸.

⁶ Os valores estão indicados na planilha *ICMS Fronteira e ICMS Antecipado Recolhidos* (fls. 169 a 171).

⁷ Excetuadas as mercadorias elencadas no inciso III do artigo 2º, caso em que o recolhimento deve ser realizado até o 15º (décimo quinto) dia do 2º (segundo) mês subsequente ao da efetiva entrada da mercadoria.

⁸ Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.



Destarte, não há qualquer equívoco no procedimento fiscal que justifique a declaração de nulidade pretendida pela defesa, uma vez que, consoante demonstrado, os lançamentos se procederam de acordo com a legislação de regência.

Também não restou configurado – a despeito do que alegou a recorrente – qualquer violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

DO MÉRITO

Em linhas gerais, podemos afirmar que o cerne da controvérsia instaurada está relacionado ao parâmetro utilizado pelas partes (auditoria e contribuinte) para fins de fixação do montante correspondente aos percentuais mensais de saídas internas e interestaduais realizadas pela denunciada.

Embora o ICMS – Garantido/Fronteira tenha, como fato gerador, a entrada das mercadorias ou bens no estabelecimento da empresa, a cláusula sexta do TARE nº 2013.000112 dispõe acerca dos percentuais incidentes (1%, 2%, 3%) sobre a razão entre as saídas interestaduais e o total das saídas mensais, de acordo como os percentuais definidos nos seus §§ 1º e 2º.

Vejamos a regra pactuada entre as partes:

CLÁUSULA SEXTA - A EMPRESA ficará sujeita ao recolhimento do ICMS GARANTIDO em percentual correspondente a **1% (um por cento)** do valor das entradas interestaduais de mercadorias tributáveis, conforme previsto na Portaria nº 244/GSRE e alterações posteriores.

§ 1º - O disposto nesta cláusula somente se aplica nos meses em que o valor das saídas interestaduais, tomando-se por base o total das saídas dos respectivos meses, corresponda a mais de 50% (cinquenta por cento) durante o exercício de 2011, 60% (sessenta por cento) a partir do exercício de 2012 e 75% (setenta e cinco por cento) a partir do exercício de 2013.

§ 2º - Nos meses em que a EMPRESA não alcançar o percentual de que trata o parágrafo anterior, deverá complementar, no prazo previsto na Portaria nº 244/GSRE e alterações posteriores, o valor do ICMS GARANTIDO do período, de forma que a quantia total a ser recolhida no **Código de Receita 1120** corresponda a **3% (três por cento)** do valor das mercadorias oriundas das regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo, e de **2% (dois por cento)** do valor das mercadorias procedentes das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

Para a fiscalização, deveria o cálculo do ICMS – Garantido/Fronteira ter sido efetuado nos exatos termos do § 2º da cláusula sexta do TARE nº 2013.000112, dado que, ao apurar a razão entre os totais das saídas interestaduais e os totais das saídas ocorridas, respectivamente, nos meses de abril de 2015 a dezembro de 2016, identificou que a meta estabelecida no § 1º da cláusula sexta do aludido TARE não fora alcançada.



A situação foi revelada no Quadro Demonstrativo juntado às fls. 6 que ora reproduzo:

QUADRO DEMONSTRATIVO DOS PERCENTUAIS MENSIS DE SAÍDAS INTERNAS E INTERESTADUAIS						
Período: Abril/2015 a Dezembro/2016						
MÊS	Valor Total das Saídas do MÊS	Valor Total das Saídas Internas	%	Valor Total das Saídas Interestaduais	%	Observação
2015/04	71.099.069,14	24.301.499,26	34%	46.797.569,88	66%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112
2015/05	65.584.667,03	21.236.017,63	32%	44.348.649,40	68%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112
2015/06	57.205.639,90	19.113.337,40	33%	38.092.302,50	67%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112
2015/07	60.392.681,89	21.702.905,01	36%	38.689.776,88	64%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112
2015/08	57.556.089,59	19.664.128,93	34%	37.891.960,66	66%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112
2015/09	56.297.422,42	20.935.755,62	37%	35.361.666,80	63%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112
2015/10	61.719.823,25	19.644.349,61	32%	42.075.473,64	68%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112
2015/11	84.004.630,82	28.390.701,18	34%	55.613.929,64	66%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112
2015/12	84.374.016,99	29.338.808,04	35%	55.035.208,95	65%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112
2016/01	74.964.775,78	26.040.986,50	35%	48.923.789,28	65%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112
2016/02	60.600.394,82	19.461.466,94	32%	41.138.927,88	68%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112
2016/03	76.767.270,02	25.004.211,90	33%	51.763.058,12	67%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112
2016/04	72.935.728,47	21.748.400,52	30%	51.187.327,95	70%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112
2016/05	68.520.270,85	23.078.024,19	34%	45.442.246,66	66%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112
2016/06	71.005.096,06	23.248.582,53	33%	47.756.513,53	67%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112
2016/07	70.795.732,65	24.498.831,94	35%	46.296.900,71	65%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112
2016/08	78.829.035,59	25.768.104,40	33%	53.060.931,19	67%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112
2016/09	75.370.974,76	26.936.884,99	36%	48.434.089,77	64%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112
2016/10	73.776.634,68	27.182.199,71	37%	46.594.434,97	63%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112
2016/11	118.306.730,81	43.921.531,64	37%	74.385.199,17	63%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112
2016/12	110.099.318,47	41.369.763,14	38%	68.729.555,33	62%	Não cumpriu meta de 75% de saídas para outras UF, conforme Cláusula Sexta do TARE 2013.000112

Por sua vez, a denunciada, após fazer alguns esclarecimentos sobre o regime especial em seu recurso voluntário, defende que o total das saídas a serem consideradas seriam aquelas que estariam beneficiadas pelo TARE. Nas palavras da defesa,

“Tem-se, portanto, que o parâmetro para verificar a incidência, em determinado mês, do benefício fiscal sobre o ICMS – garantido/fronteira será sempre o total de operações de saída (internas e interestaduais) ENGLOBALADAS NO REGIME ESPECIAL. Esta, sem sombra de dúvida, corresponde à melhor aplicação da cláusula sexta do TARE n.º 2013.000112, uma vez que está consoante com a interpretação sistemática da totalidade das cláusulas estabelecidas no referido termo e com “mens legis” que justificou a edição do Decreto n.º 23.210/2002.”

A partir deste raciocínio, a autuada defende a aplicação da regra prevista no § 1º da cláusula sexta do TARE n.º 2013.000112, porquanto os percentuais das operações interestaduais por ela realizadas estariam em conformidade com a tabela a seguir⁹:

COMPETÊNCIA	SAÍDAS INTERNAS INCENTIVADAS - CFOP 5102	SAÍDAS INTERESTADUAIS INCENTIVADAS - CFOPs - 6152-6409	TOTAL DE SAÍDAS INCENTIVADAS	% SAÍDAS INTERESTADUAIS
abr/15	R\$ 36.190,20	R\$ 41.463.120,88	R\$ 41.499.311,08	99,87%

⁹ Embora a tabela tenha sido elaborada com todos os meses dos exercícios de 2015 e 2016, reproduzimos apenas as informações relativas aos períodos autuados.



mai/15	R\$ 139.031,20	R\$ 39.531.695,02	R\$ 39.670.726,22	99,50%
jun/15	R\$ 79.526,17	R\$ 33.571.795,03	R\$ 33.651.321,20	99,66%
jul/15	R\$ 43.908,54	R\$ 35.134.838,45	R\$ 35.178.746,99	99,87%
ago/15	R\$ 40.961,13	R\$ 34.973.313,88	R\$ 35.014.275,01	99,88%
set/15	R\$ 19.592,90	R\$ 32.558.706,38	R\$ 32.578.299,28	99,93%
out/15	R\$ 25.551,89	R\$ 38.116.665,52	R\$ 38.142.217,41	99,93%
nov/15	R\$ 36.200,85	R\$ 51.188.390,96	R\$ 51.224.591,81	99,92%
dez/15	R\$ 46.578,78	R\$ 51.028.877,08	R\$ 51.075.455,86	99,90%
jan/16	R\$ 25.825,20	R\$ 44.143.004,81	R\$ 44.168.830,01	99,94%
fev/16	-	R\$ 38.947.193,00	R\$ 38.947.193,00	100,00%
mar/16	-	R\$ 48.485.896,74	R\$ 48.485.896,74	100,00%
abr/16	-	R\$ 48.037.454,43	R\$ 48.037.454,43	100,00%
mai/16	-	R\$ 41.017.183,67	R\$ 41.017.183,67	100,00%
jun/16	-	R\$ 42.138.087,16	R\$ 42.138.087,16	100,00%
jul/16	-	R\$ 42.154.128,76	R\$ 42.154.128,76	100,00%
ago/16	-	R\$ 48.995.854,24	R\$ 48.995.854,24	100,00%
set/16	R\$ 83.002,69	R\$ 44.412.066,98	R\$ 44.495.069,67	99,81%
out/16	R\$ 44.823,00	R\$ 43.045.283,84	R\$ 43.090.106,84	99,89%
nov/16	-	R\$ 68.702.854,76	R\$ 68.702.854,76	100,00%
dez/16	-	R\$ 64.574.838,97	R\$ 64.574.838,97	100,00%

Assiste razão à recorrente quando afirma que “o regime especial estabelecido por meio do TARE n.º 2013.000112 trata, em sua imensa maioria, das operações de saída internas ou interestaduais destinadas a contribuintes inscritos no CCICMS/PB”.

Isto não implica concluir que “levando em conta o universo de operações englobadas no regime especial, o § 1.º da cláusula sexta do TARE prevê a incidência do benefício fiscal sobre o ICMS – garantido/fronteira nos meses em que o valor das saídas interestaduais for correspondente (ou superior) a 75% (setenta e cinco por cento) do montante total de saídas beneficiadas por aquele termo.”

Havemos de convir que o TARE – regra geral – deve disciplinar situações especiais e, por este motivo, no caso concreto, dentre outras matérias, regula operações incentivadas, tratamento fiscal diferenciado nos Postos Fiscais, bem como outras obrigações principais e acessórias que a empresa se compromete a cumprir.

Portanto, o que não for expressamente excetuado ou acrescentado pelo TARE, deve seguir a legislação tributária estadual, consoante positivado na sua cláusula décima.

CLÁUSULA DÉCIMA – A EMPRESA se obriga a cumprir as disposições da legislação tributária do Estado da Paraíba não excepcionadas no presente Termo de Acordo e, seu descumprimento, além do contido neste acordo, poderá implicar no seu cancelamento, sem prejuízo da aplicação das sanções contidas na referida legislação, bem como no estorno do crédito presumido utilizado indevidamente nos meses em que as irregularidades foram cometidas.

O § 1º da cláusula sexta do TARE é categórico: “O disposto nesta cláusula somente se aplica nos meses em que o valor das saídas interestaduais, tomando-se por base o total das saídas dos respectivos meses, corresponda a mais de 50% (cinquenta



por cento) durante o exercício de 2011, 60% (sessenta por cento) a partir do exercício de 2012 e 75% (setenta e cinco por cento) a partir do exercício de 2013.” (g. n.)

A recorrente subverte a lógica quando aduz que:

“Tivesse a SEFAZ/PB a intenção de abranger, naquela cláusula, a totalidade de operações de saída realizadas pela empresa – inclusive, aquelas expressamente excluídas do regime especial pela cláusula quinta do mesmo termo de acordo, conforme pretende o i. julgador singular -, certamente o teria feito expressamente. É dizer: acaso o intento fosse contemplar, em sua cláusula sexta, todas as operações de saída empreendidas pela ora recorrente, certamente a redação daquele dispositivo teria sido explícita nesse sentido, o que, contudo, não ocorreu.”

Em que pesem os fundamentos trazidos pela defesa, o § 1º da cláusula sexta do TARE não rende espaço para a interpretação dada pela recorrente. O dispositivo é axiomático: os critérios a serem observados são **o valor das saídas interestaduais e o total das saídas.**

O argumento recursal, em verdade, pretende fazer crer que, no normativo acima destacado, o vocábulo “beneficiadas” tenha sido omitido intencionalmente, como se o texto tivesse sido redigido com alguma figura de linguagem que assim o permitisse, seja por já haver sido citado anteriormente (zeugma), seja em razão de os demais elementos gramaticais presentes na oração possibilitarem tal compreensão (elipse).

De mais a mais, em se tratando de preceito que institui benefício fiscal, deve ele ser interpretado restritivamente, conforme vêm decidindo os tribunais pátrios. Senão vejamos:

STJ - REsp nº 1410259 / PR
RELATOR: Ministro HUMBERTO MARTINS

EMENTA

TRIBUTÁRIO. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. ART. 1º, XIV, DA LEI N. 10.925/2004. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

1. As disposições tributárias que concedem benefícios fiscais demandam interpretação literal, a teor do disposto no art. 111 do CTN.

2. O art. 1º, XIV, da Lei n. 10.925/2004 reduz à alíquota zero de PIS e COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de farinha de trigo classificada no código 1101.00.10 da TIPI, o que restringe o benefício apenas ao produto especificamente enquadrado no indigitado código classificatório.

3. A farinha de rosca não pode ser enquadrada no apontado código, pois as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), no Capítulo 11, ao explicitar as Considerações Gerais, apenas estabelecem que a farinha de rosca devem submeter-se à posição 1101 (Farinhas de trigo ou de mistura de trigo com centeio) para fins classificatórios, mas em nada a equiparam à farinha de trigo prevista no código 1101.00.10.



4. Ou seja, a farinha de rosca enquadra-se na posição 11.01, mas não se pode deduzir deste fato que sua classificação seja no específico código 1101.00.10, o que afasta a pretensão recursal da parte de beneficiar-se da alíquota zero, porquanto inviável a interpretação extensiva almejada.

Recurso especial improvido. (g. n.)

O artigo 8º do Decreto nº 23.210/02, também invocado pela defesa para dar suporte a seu argumento, assim preceitua:

Art. 8º Nas saídas internas, o Regime Especial de que trata este Decreto somente se aplica às operações destinadas a contribuintes do imposto regularmente inscritos neste Estado.

O artigo supra está, de fato, alinhado à cláusula primeira do TARE nº 2013.000112¹⁰. E não poderia ser diferente, haja vista este último ter sido formalizado com base no primeiro.

O que se extrai de ambos é que, nas saídas internas¹¹, os créditos presumidos de que tratam a cláusula primeira do TARE somente se aplicam às operações destinadas a contribuintes do imposto inscritos no cadastro de CCICMS.

Exceder os limites destes dispositivos para lhes conferir alcances outros – descaracterizando regras claramente estabelecidas, a exemplo daquela disposta no § 1º da cláusula sexta do TARE nº 2013.000112 -, representaria uma extrapolação inaceitável, desvirtuando o comando deste último, ao considerar o não dito/escrito (“beneficiadas”) como se estivesse presente no texto normativo ou passível de compreendê-lo como inequivocamente subentendido.

O mesmo raciocínio também se mostra apropriado às disposições da cláusula quinta, IV e V, do TARE¹², porquanto fazem referência expressa às situações previstas nas cláusulas primeira e segunda do TARE, não tendo aplicabilidade direta sobre a cláusula sexta do Termo de Acordo.

¹⁰ **CLÁUSULA PRIMEIRA** – Nas saídas de mercadorias realizadas pela EMPRESA destinadas a contribuintes regularmente inscritos no cadastro de contribuintes do ICMS, será concedido crédito presumido de forma que o imposto a recolher corresponda a:

I – 10% (dez por cento) nas operações internas;

II – 9% (nove por cento) nas operações interestaduais.

¹¹ A cláusula primeira do TARE nº 2013.000112 também dispõe sobre as saídas interestaduais.

¹² **CLÁUSULA QUINTA** – O disposto nas Cláusulas Primeira e Segunda não se aplica nas operações:

(...)

IV – de venda para consumidor final não inscrito no CCICMS, excetuadas as operações interestaduais realizadas através da internet sob a forma de comércio eletrônico (e-commerce), telemarketing ou showroom;

V – internas, de vendas para estabelecimentos varejistas, sobre o montante individual mensal que ultrapassar 7% (sete por cento) do valor das saídas.



Os regramentos estabelecidos nas cláusulas terceira, § 5º e quarta, §§ 2º e 3º, do TARE¹³ – destacadas pelo contribuinte em seu recurso voluntário – por outro lado, não têm relação objetiva com a matéria objeto da lide, dado que tratam acerca (i) da possibilidade de utilização do valor recolhido como ICMS – Garantido para abatimento do recolhimento mínimo mensal a ser efetuado pela empresa, (ii) do aproveitamento, nos períodos subsequentes, do ICMS – Garantido/Antecipado recolhido que ultrapassar o valor do ICMS Normal devido no período ou mesmo do recolhimento mínimo obrigatório e (iii) utilização de saldo credor existente na conta gráfica do ICMS na data de início de vigência do TARE para ser utilizado para complementar o recolhimento do ICMS Normal, nos meses em que o valor total a recolher exceder o valor estabelecido para recolhimento mínimo.

Tendo sido constatado que os percentuais de saídas interestaduais promovidas pela autuada nos meses de abril de 2015 a dezembro de 2016 em relação ao total das saídas nos correspondentes períodos foram inferiores ao percentual mínimo fixado¹⁴ para que o ICMS – Garantido/Fronteira fosse recolhido nos termos do *caput* da cláusula sexta do TARE nº 2013.000112, reputo correta a sistemática de apuração realizada pela auditoria, na forma apresentada no Quadro Demonstrativo da Diferença de ICMS Fronteira/Garantido a Recolher acostado às fls. 5.

Em outro tópico do recurso voluntário (4.4), a defesa argumenta que **“ainda que tenha havido o cálculo a menor do ICMS – garantido/fronteira – o que, como visto, não ocorreu -, este fato não é passível de ocasionar repercussão tributária, na medida em que, à época, houve o recolhimento da integralidade do imposto devido quando da saída da mercadoria.”**

A autuada parte do seguinte princípio: o ICMS pago antecipadamente quando da aquisição das mercadorias dá, ao contribuinte, o direito de utilizá-lo, como crédito, para abater o valor devido por ocasião das saídas dos produtos, de sorte que, não havendo pagamento antecipado, também não haveria aproveitamento do crédito e, por conseguinte, inexistiria repercussão tributária.

¹³ CLÁUSULA TERCEIRA – (omissis)

(...)

§ 5º - O valor recolhido a título de ICMS GARANTIDO será considerado, de acordo com os prazos estabelecidos na Portaria 193/GSRE e alterações posteriores, para abatimento do recolhimento mínimo obrigatório mensal a ser efetuado pela EMPRESA.

CLÁUSULA QUARTA – (omissis)

(...)

§ 2º - Na hipótese de o ICMS GARANTIDO e o ICMS ANTECIPADO recolhidos ultrapassarem o valor do ICMS NORMAL devido no período ou mesmo do recolhimento mínimo obrigatório, o excedente será considerado para abatimento do ICMS NORMAL ou do recolhimento mínimo obrigatório devido nos períodos subsequentes.

§ 3º - Igualmente, o saldo credor porventura existente na conta gráfica do ICMS na data de início da vigência do presente Termo de Acordo, poderá ser utilizado para complementar o recolhimento do ICMS NORMAL nos meses em que o valor total a recolher exceder o valor estabelecido para recolhimento mínimo.

¹⁴ 75% (setenta e cinco por cento).



Primeiro, não podemos olvidar que os fatos geradores das situações tratadas no parágrafo anterior ocorrem em momentos distintos (entrada e saída das mercadorias).

Segundo, a prevalecer o argumento posto pela recorrente, teríamos, como consequência, a decretação de ineficácia das normas jurídicas que instituem qualquer cobrança antecipada de ICMS passível de aproveitamento como crédito, a exemplo do ICMS – Garantido e do ICMS – Importação.

Em outro ponto de seu recurso voluntário, o sujeito passivo sustenta que deve ser reconhecida a improcedência dos lançamentos e relata que, durante quase 7 (sete) anos, foi fiscalizado outras vezes e que nunca sofreu qualquer autuação sob a alegação de descumprimento de cláusulas do TARE nº 2013.000112.

O fato de não haver sofrido autuações anteriores não significa que a empresa esteja “blindada” de autuações futuras. O Fisco, observado o prazo decadencial, tem o poder/dever de efetuar o lançamento de ofício, sempre que se deparar com situações que configurem afronta à legislação tributária.

Isto posto, relativamente à denúncia, não há que se falar em ofensa aos princípios da segurança jurídica, da boa-fé e da confiança, porquanto, conforme demonstrado, o auditor fiscal agiu em consonância com os normativos que regulam a matéria objeto da exigência fiscal, inclusive atendendo ao comando do § 3º da cláusula sexta do TARE nº 2013.000112:

CLÁUSULA SEXTA - A EMPRESA ficará sujeita ao recolhimento do ICMS GARANTIDO em percentual correspondente a **1% (um por cento)** do valor das entradas interestaduais de mercadorias tributáveis, conforme previsto na Portaria nº 244/GSRE e alterações posteriores.

(...)

§ 3º - A falta do recolhimento complementar do ICMS GARANTIDO de que tratam os parágrafos anteriores sujeitará a EMPRESA à lavratura de Auto de Infração para cobrança do valor devido, sem prejuízo da cassação do presente Termo de Acordo. (g. n.)

No que concerne à alegação de que a exigência fiscal poderá acarretar prejuízos incalculáveis à empresa, é cediço que tal avaliação não cabe às instâncias administrativas de julgamento.

Há, pelo menos, duas vedações expressas: o artigo 55, II, da Lei nº 10.094/13 e o artigo 108, IV, § 2º, do CTN:

Lei nº 10.094/13:

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

(...)

II - a aplicação de equidade.



CTN:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

(...)

IV - a equidade.

(...)

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

DA MULTA APLICADA

No que se refere à penalidade, a recorrente arrazoa que o dispositivo sancionador (art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96) seria impróprio para o caso em tela e, por esta razão, defende o reenquadramento da multa, de forma que seja aplicado o artigo 82, I, “b”, do mesmo diploma legal:

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

I - de 20% (vinte por cento):

(...)

b) aos que, tendo emitido os documentos fiscais e lançado no livro próprio as operações e prestações efetivadas, deixarem de recolher no prazo legal, no todo ou em parte, o imposto correspondente;

Advoga a defesa que

“(...) o caso da (suposta) infração descrita no AI é a prevista na alínea “b”, I, do art. 82: a recorrente, apesar de haver cumprido todas as obrigações de escrituração e de emissão de documentos fiscais, teria, na visão do Agente Fiscal, efetuado o recolhimento do ICMS – garantido/fronteira a menor do que o valor que, em tese seria devido (porque, segundo a acusação, teria havido aproveitamento de benefícios fiscais indevidamente).”

Existe, de fato, um caráter subsidiário no art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96, porquanto se adequa, tão somente, aos casos não enquadrados nas demais hipóteses do artigo 82 da Lei nº 6.379/96.

Com base no raciocínio da defesa, a ação tratada nos autos subsumir-se-ia à situação disciplinada no art. 82, I, “b”, da Lei nº 6.379/96. Todavia, consoante restará



demonstrado ao final, este artigo se mostra inapropriado para a situação retratada nos autos.

Na situação dos autos, impõe-se, de fato, o emprego da penalidade na forma proposta no auto de infração, não sendo possível, aos casos em que ocorra a conduta que motivou o lançamento de ofício, a utilização de dispositivo ou valoração diversos.

O artigo destacado pela recorrente não se evidencia adequado para penalizar o sujeito passivo pela infração descrita na inicial. Para que pudesse ser aplicável, o contribuinte deveria ter emitido os documentos fiscais, lançado as operações e prestações no livro próprio e deixado de recolher, no prazo legal, no todo ou em parte, o imposto correspondente e, por imposto correspondente, leia-se imposto declarado.

O artigo citado pela defesa, em verdade, é específico para os casos passíveis de Representação Fiscal previstos nos §§ 1º, 2º e 3º do artigo 40 da Lei nº 10.094/13:

Art. 40. O Auto de Infração tem por fim exigir o crédito tributário, determinar a pessoa do autuado, a infração verificada, o respectivo valor e propor as penalidades cabíveis, inclusive as recidivas, quando for o caso.

§ 1º A Representação Fiscal terá como objeto qualquer das seguintes hipóteses:

I - o imposto declarado e não recolhido;

II - o imposto lançado e apurado em livro próprio, não declarado e não recolhido, no todo ou em parte;

III - o saldo de parcelamento decorrente de denúncia espontânea;

IV - a omissão da entrega de documentos de controle e informações fiscais.

§ 2º Entende-se como imposto declarado e não recolhido aquele sujeito ao lançamento por homologação, não recolhido, total ou parcialmente, no prazo estabelecido, mas declarado pelo contribuinte:

I - por escrituração fiscal eletrônica;

II - em guias de informação e apuração.

§ 3º O registro do imposto em livros fiscais importa a confissão de dívida, ressalvada a hipótese de retificação, quando houver, na forma prevista em legislação específica.

Pertinente reprisarmos – para que nenhuma dúvida remanesça – que o lançamento objeto da lide não foi realizado com vistas a exigir o imposto declarado e não recolhido (ou recolhido a menor), mas sim em razão de falta de recolhimento de parte do ICMS – Garantido/Fronteira, em afronta à regra pactuada na cláusula sexta, §§ 1º e 2º, do TARE nº 2013.000112.

No que se refere à alegação de que a penalidade imposta tem caráter confiscatório, o tema, na esfera administrativa, não comporta maiores discussões.



É cediço que, para se afastar a penalidade imposta, far-se-ia necessário analisar a inconstitucionalidade do dispositivo legal que a embasou; todavia este juízo de valor excede a competência dos órgãos julgadores, *ex vi* do artigo 55, I, da Lei nº 10.094/13:

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

I - a declaração de inconstitucionalidade;

Ademais, a matéria já foi sumulada pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, tendo, inclusive, efeito vinculante em relação à Administração Tributária Estadual e aos contribuintes e responsáveis.

Vejamos a redação do artigo 90, § 3º, da Lei nº 10.094/13, bem como o teor da Súmula 03, publicada no Diário Oficial Eletrônico em 19 de novembro de 2019:

Lei nº 10.094/13:

Art. 90. Compete ao Conselho de Recursos Fiscais, apreciar proposta de súmula para consolidar suas decisões reiteradas e uniformes.

(...)

§ 3º Depois de publicada no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Receita - DOe-SER, a súmula terá efeito vinculante em relação à Administração Tributária Estadual e aos contribuintes e responsáveis.

Portaria nº 00311/2019/SEFAZ:

SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos. (Acórdãos nºs: 436/2019; 400/2019; 392/2019; 303/2019; 294/2018; 186/2019; 455/2019).

Por fim, quanto ao pedido para que as intimações e notificações sejam remetidas em nome dos patronos da recorrente, indefiro-o por ausência de previsão legal, devendo, para tanto, ser observado o regramento do artigo 11 da Lei nº 10.094/13.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter inalterada a decisão singular que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000406/2020-81, lavrado em 4 de março de 2020 em desfavor da empresa MAGAZINE LUIZA S/A, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no



valor total de R\$ 24.463.095,25 (vinte e quatro milhões, quatrocentos e sessenta e três mil, noventa e cinco reais e vinte e cinco centavos), sendo R\$ 16.308.730,14 (dezesseis milhões, trezentos e oito mil, setecentos e trinta reais e catorze centavos) de ICMS, por afronta à cláusula sexta, §§ 1º e 2º, do TARE nº 2013.000112, aos artigos 3º, XV; 14, XII e 106, do RICMS/PB e à Portaria nº 244/2004/GSRE e R\$ 8.154.365,11 (oito milhões, cento e cinquenta e quatro mil, trezentos e sessenta e cinco reais e onze centavos) a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 7 de novembro de 2023.

Sidney Watson Fagundes da Silva
Conselheiro Relator