



PROCESSO Nº 0461462023-0 - e-processo nº 2023.000072259-5

ACÓRDÃO Nº 192/2024

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: ATACADAO DOS ELETRODOMESTICOS DO NORDESTE LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: FIRMINO TADEU PEREIRA COUTINHO

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. PORTARIA Nº 00048/2019/GSER. ICMS FRONTEIRA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS. COMERCIALIZAÇÃO. DENÚNCIA CONFIRMADA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

- A falta de recolhimento do ICMS fronteira decorrente de aquisição interestadual de mercadorias destinadas à comercialização, no prazo regulamentar, constitui infração tributária, por descumprimento ao art. 106, I, “g”, do RICMS e art. 2º e 3º da Portaria nº 00048/2019/GSER. Não acolhida a tese do sujeito passivo de falta de repercussão tributária, pois a apropriação de créditos fiscais do ICMS fronteira deve respeitar a norma do art. 2º, §1º da Portaria nº 00048/2019/GSER e aos demais condicionantes do Regulamento.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento* para manter a sentença monocrática que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000302/2023-10, lavrado em 27/2/2023, contra a empresa ATACADAO DOS ELETRODOMESTICOS DO NORDESTE LTDA, inscrição estadual nº 16.142.868-1, já qualificada nos autos, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor de **R\$ 2.055,99 (dois mil e cinquenta e cinco reais e noventa e nove centavos)**, sendo R\$ 1.370,66 (mil trezentos e setenta reais e sessenta e seis centavos) de ICMS, por infringência ao art. 106 do



RICMS-PB, e R\$ 685,33 (seiscentos e oitenta e cinco reais e trinta e três centavos), com base no art. 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 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 0461462023-0 - e-processo nº 2023.000072259-5

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: ATACADAO DOS ELETRODOMESTICOS DO NORDESTE LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS  
- GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA  
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA  
DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: FIRMINO TADEU PEREIRA COUTINHO

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. PORTARIA Nº 00048/2019/GSER. ICMS FRONTEIRA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS. COMERCIALIZAÇÃO. DENÚNCIA CONFIRMADA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

- A falta de recolhimento do ICMS fronteira decorrente de aquisição interestadual de mercadorias destinadas à comercialização, no prazo regulamentar, constitui infração tributária, por descumprimento ao art. 106, I, “g”, do RICMS e art. 2º e 3º da Portaria nº 00048/2019/GSER. Não acolhida a tese do sujeito passivo de falta de repercussão tributária, pois a apropriação de créditos fiscais do ICMS fronteira deve respeitar a norma do art. 2º, §1º da Portaria nº 00048/2019/GSER e aos demais condicionantes do Regulamento.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000302/2023-10, lavrado em 27/2/2023, contra a empresa ATACADAO DOS ELETRODOMESTICOS DO NORDESTE LTDA, inscrição estadual nº 16.142.868-1, acima qualificada, em decorrência da seguinte infração:

**285 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS >>** Falta de recolhimento do imposto estadual.

**Nota explicativa:** TAL IRREGULARIDADE EVIDENCIA-SE PELO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS – NORMAL FRONTEIRA ATINENTE ÀS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE



MERCADORIAS, NUMA AFRONTA AO ART. 106, I, “G”, DO RICMS APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930/97, C/C ARTS. 2º E 3º DA PORTARIA Nº 00048/2019/GSER, MEDIANTE SE COMPROVA PELAS FATURAS EM ABERTO, CONFORME DEMONSTRATIVOS EM ANEXO AOS AUTOS.

Com supedâneo nesses fatos, o Representante Fazendário constituiu o crédito tributário na quantia de **R\$ 2.055,99 (dois mil e cinquenta e cinco reais e noventa e nove centavos)**, sendo R\$ 1.370,66 (mil trezentos e setenta reais e sessenta e seis centavos) de ICMS, por infringência ao art. 106 do RICMS-PB, e R\$ 685,33 (seiscentos e oitenta e cinco reais e trinta e três centavos), com base no art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 3 a 12.

Cientificado da lavratura do Auto de Infração, por meio de edital, publicado em 11 de abril de 2023 (fl. 11/12), o contribuinte interpôs impugnação em 15 de maio de 2023, posta às fls. 13/28, alegando, em síntese, que:

- a) A nulidade do auto de infração, por deficiência em sua fundamentação, bem como o equivocado enquadramento legal dos fatos;
- b) A ausência de repercussão tributária do recolhimento antecipado do ICMS em questão, haja vista que impugnante declarou o seu ICMS mensal sem qualquer abatimento de créditos relativos ao ICMS-fronteira autuado. Caso não seja reconhecida a total improcedência da infração ora impugnada, haverá verdadeira cobrança em duplicidade perpetrada em face da impugnante;
- c) Requer que seja conhecida e acolhida a defesa, a fim de que seja reconhecida a nulidade do auto de infração, tendo em vista a deficiência na fundamentação legal, e na hipótese de não atendimento ao pedido anterior, seja declarada a improcedência da acusação em virtude da ausência de repercussão tributária para o Estado da Paraíba e por representar verdadeira cobrança em duplicidade em face da impugnante;
- d) Subsidiariamente, pugna que seja reduzido o valor da multa fixada de 50% para 20% do montante do débito principal apurado, em obediência ao princípio do não-confisco, estatuído no art. 150, IV, da Constituição Federal da República de 1988 (CF/88).

Declarados conclusos (fl. 48), foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, ocasião em que foram distribuídos ao julgador fiscal Tarciso Magalhães Monteiro de Almeida, que decidiu pela procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

*FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO POR ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. ICMS FRONTEIRA. ACUSAÇÃO CONFIGURADA.*



*- O contribuinte do ICMS inscrito no estado da Paraíba deve recolher o imposto nas entradas interestaduais de mercadorias tributáveis, conforme preceitua o art. 106 do RICMS/PB. In casu, os argumentos trazidos aos autos não foram suficientes para elidir a acusação.*

#### **AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE**

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância, por meio de DTe, com ciência em 4/9/2023 (fl. 59), a Reclamante apresentou Recurso Voluntário em 21/9/2023 (fls. 60/77), reiterando as mesmas alegações promovidas na instância *a quo* e destacando especialmente que:

- a) Aduz a natureza genérica da acusação com base tão somente no 106, do RICMS/PB, e aplicada a penalidade prevista no art. 82, II, "e", da Lei n° 6.379/96, dispositivo que pode ser usado para uma generalidade de acusações no que concerne ao ICMS antecipado;
- b) O auto de infração não especificou, com precisão, qual teria sido a infração, prevista na legislação tributária estadual, cometida pelo contribuinte, o que culmina no cerceamento do seu direito de defesa;
- c) Ausente algum dos elementos exigidos para o adequado lançamento tributário, o ato administrativo estará maculado e deverá ser declarado nulo. Os arts. 16 e 17 da Lei n.º 10.094/2013, dispõem que são pressupostos para a validade do auto de infração a correta indicação da descrição dos fatos que envolvem o cenário da autuação, bem como da norma legal infringida – caso contrário, a decretação da nulidade será medida impositiva;
- d) O art. 14, III da Lei n.º 10.094/2013 discorre que são nulos os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária, restando imprestável, para todos os efeitos, ato administrativo dotado de fundamentação deficiente (implícita, obscura ou contraditória);
- e) Não cabe ao contribuinte dar a sua própria interpretação à infração vislumbrada pelo fisco estadual. É dever da Administração Pública, e requisito do ato administrativo, tal demonstração;
- f) De acordo com o entendimento unânime da 1ª Seção do STJ, “o ato administrativo que nega, limita ou afeta direitos ou interesses do administrado deve indicar, de forma explícita, clara e congruente, os motivos de fato e de direito em que está fundado (art. 50, I, e § 1º da Lei 9.784/99)”;
- g) A jurisprudência do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba possui uníssono entendimento no sentido de que a fundamentação do auto de infração unicamente com amparo no art. 106 do RICMS/PB é nula. Cita os acórdãos do CRF/PB. Processo n° 0505342016-5. Acórdão 000241/2020, Processo n° 116.491.2012-5. Acórdão 066/2014 Recursos



HIE/VOL/ nº 297/2013, Processo nº 1357742016-2. Acórdão 308/2020, Processo nº 1124682018-8. Acórdão 221/2020;

h) O auto de infração que não ostenta todos os requisitos legais para a perfeita identificação da infração supostamente cometida pelo contribuinte, nos termos da jurisprudência administrativa do CRF/PB, deve ser integralmente desconstituído.

i) Que no Processo nº 1124682018-8 (Acórdão 221/2020) reconheceu-se que o vício da acusação que não define, de maneira devida, a obrigação tributária objeto do lançamento fiscal não é apenas de forma, mas de essência, o que macula o lançamento de ofício;

j) Em que pese a ausência de recolhimento do ICMS antecipado quando da entrada das referidas mercadorias neste Estado, cumpre pontuar que a recorrente não utilizou os créditos os quais teria direito, caso houvesse pago o antecipado. Isto é, a recorrente declarou o seu ICMS mensal sem qualquer abatimento de créditos relativos a ICMS antecipado;

k) A acusação empreendida em desfavor da recorrente concerne apenas na ausência de recolhimento do ICMS-garantido/fronteira, cuja cobrança dá-se antecipadamente (quando da aquisição de mercadorias destinadas à revenda) e cujo valor é utilizado pela empresa como crédito fiscal quando do recolhimento do ICMS normal;

l) O que se quer dizer é que, ainda que tenha havido a ausência de pagamento do ICMS-garantido/fronteira, este fato não é passível de ocasionar repercussão tributária, na medida em que, à época, houve a declaração da integralidade do imposto devido quando da venda da mercadoria;

m) Os órgãos de justiça administrativa, há muito, vêm se posicionando pelo afastamento de autuações das quais não decorre nenhuma repercussão tributária quanto ao recolhimento do ICMS devido ao Estado. Assim, “*mutatis mutandis*”, as seguintes decisões do CRF/PB, Acórdão nº 040/2015, Processo nº: 125.038.2009-3, de 13/02/2015 e Acórdão nº 015/2014, de 17/01/2014;

n) Ora, caso não seja reconhecida a total improcedência da infração, haverá verdadeira cobrança em duplicidade perpetrada em face da recorrente, o que é terminantemente vedado pelo ordenamento pátrio;

o) Ainda que superados os argumentos tecidos nos tópicos anteriores, o que só se cogita à luz do princípio da eventualidade, o valor do débito fiscal em riste há de ser minorado, reduzindo-se a multa imposta à ora recorrente, a qual perfaz o exacerbado percentual de 50% (cinquenta por cento) do montante principal;

p) Diante do exposto, a Recorrente habilita-se a requerer o conhecimento e provimento deste recurso voluntário, a fim de que (i) seja reconhecida a nulidade do auto de infração, em razão da deficiência na



fundamentação legal, uma vez que, conforme consignado na jurisprudência deste CRF, a referência apenas ao art. 106 do RICMS/PB não é suficiente para fundamentar a acusação; (ii) caso assim não entenda, seja reconhecida a total improcedência da acusação fiscal, em virtude da ausência de repercussão tributária para o fisco paraibano; (iii) subsidiariamente, caso não sejam acolhidos os pedidos anteriores, que se julgue improcedente o auto de infração relativamente à multa aplicada, excluindo-se essa parcela do crédito tributário.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, os autos foram distribuídos a esta Relatoria para análise e julgamento.

**Eis o breve relato.**

**VOTO**

A Infração fiscal versa sobre a constatação de falta de recolhimento do ICMS – normal fronteira atinente a aquisições interestaduais de mercadorias, tendo a Fiscalização autuado o contribuinte com fundamento legal no art. 106, do RICMS/PB, aprovado pelo Dec.18.930/97.

A fundamentação legal está complementada em nota explicativa pela afronta ao art. 106, I, “g”, do RICMS aprovado pelo decreto nº 18.930/97, c/c arts. 2º e 3º da Portaria nº 00048/2019/GSER, e propôs a multa prevista no art. 82, II, "e", da Lei nº 6.379/96, conforme os dispositivos a seguir transcritos:

**RICMS/PB**

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

***I - antecipadamente: (...)***

*g) nas operações e prestações interestaduais com produtos relacionados em Portaria do Secretário de Estado da Receita realizadas por estabelecimentos comerciais ou contribuintes optantes pelo SIMPLES NACIONAL, para efeitos de recolhimento do ICMS, observado o disposto nos §§ 2º, 3º e 7º deste artigo (Decreto nº 35.604/14);*

*Nova redação dada ao § 2º do art. 106 pelo art. 1º do Decreto nº 38.951/19 (DOE de 25.01.19).*

*§ 2º O recolhimento previsto na alínea "g", do inciso I deste artigo, será o resultante da aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre o valor total da nota fiscal ou valor de pauta fiscal, inclusive IPI, quando for o caso, seguro, transporte e outras despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, deduzindo-se o imposto relativo à operação própria, assegurada a utilização do crédito fiscal no mês do efetivo recolhimento, nos termos de portaria do Secretário de Estado da Receita.*



**Revigorado com nova redação o § 3º do art. 106 pelo art. 3º do Decreto nº 28.401/07 (DOE de 25.07.07).**

§ 3º Nas operações destinadas a contribuintes enquadrados no SIMPLES NACIONAL, salvo exceções expressas, o recolhimento previsto na alínea “g” do inciso I deste artigo, será o valor resultante do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor total da nota fiscal ou valor de pauta fiscal, inclusive IPI, se for o caso, seguro, transporte e outras despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, ficando vedado o aproveitamento da importância recolhida como crédito fiscal.

**Nova redação dada ao § 7º do art. 106 pela alínea “a” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 37.447/17 - DOE de 13.06.17.**

§ 7º A cobrança à que se referem as alíneas “g” “h”, “i” e “j” do inciso I, as alíneas “c” e “d” do inciso II, do “caput”, e os incisos do § 6º, deste artigo, será efetuada, conforme o caso, diretamente nos postos fiscais no momento do ingresso das mercadorias em território paraibano ou nos centros de operações e prestações, por ocasião do tratamento da nota fiscal, com base nas faturas disponibilizadas no “site” da Secretaria de Estado da Receita.

**PORTARIA 00048/2019/GSER-PB**

Art. 2º O imposto relativo às operações interestaduais com os produtos de que trata o art. 1º, denominado de ICMS - Fronteira, 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 emissão do Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais - MDF-e, na ausência deste, utilizar a data da emissão do Conhecimento de Transporte Eletrônico - CT-e, referente a nota fiscal de mercadoria adquirida, exceto as relacionadas no inciso II, observado o disposto no § 1º deste artigo;

II - até o 15º (décimo quinto) dia do segundo mês subsequente ao da emissão do Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais - MDF-e, na ausência deste, utilizar a data da emissão do Conhecimento de Transporte Eletrônico - CT-e, referente a nota fiscal de mercadoria adquirida por contribuinte enquadrado em um dos Códigos Nacionais de Atividades Econômicas - CNAE Principal, constante do Anexo Único desta Portaria.

**§ 1º O imposto de que trata o “caput” deste artigo, somente poderá ser utilizado como crédito fiscal no mês do efetivo recolhimento, desde que relativo às operações que satisfaçam as hipóteses de autorização para utilização de crédito fiscal com fins de compensação do imposto na forma do Regulamento do ICMS - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997, não abrangendo as operações de aquisições destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado.**



§ 2º Na falta do recolhimento nos prazos de que trata este artigo, o contribuinte tornar-se-á inadimplente, hipótese em que será aplicado o disposto na alínea “h” do inciso I do art. 106 do Regulamento do ICMS - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997.

§ 3º O diferimento de que trata o “caput” deste artigo será concedido “ex-officio”.

Art. 3º O ICMS - Fronteira será apurado na forma definida pelo § 2º do art. 106 do Regulamento do ICMS - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997. que flua todo o tempo, sem interrupção ou suspensão.

Parágrafo único. O ICMS - Fronteira relativo a notas fiscais não relacionadas no extrato de faturas emitido pelo Sistema de Cobrança da Secretaria de Estado da Receita deverá ser apurado e recolhido na forma e prazo estabelecidos nesta Portaria mediante DAR AVULSO, que deverá conter a receita específica e a chave das notas fiscais que geraram o valor a recolher.

#### **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; (g.n)**

Inicialmente, importa declarar que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido interposto dentro do prazo legalmente estabelecido no art. 77 da Lei nº 10.094/13.

Impõe-se declarar, também, que o lançamento de ofício em questão respeitou todas as cautelas da lei, não havendo casos de nulidade considerados nos artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13, diante do cumprimento das especificações previstas na legislação de regência, especialmente o disposto no art. 41 da Lei nº 10.094/13 e no art. 142 do CTN.

#### **Das preliminares**

Conforme visto, a Recorrente aduz a nulidade do auto de infração, em razão de entender que a fundamentação legal é genérica por ter como base o art. 106 do RICMS/PB, e ainda que o auto de infração não especificou, com precisão, qual teria sido a infração, prevista na legislação tributária estadual, cometida pelo contribuinte, causando-lhe cerceamento ao direito de defesa.

Com todas as vênias, mas está descrito na inicial que: “**TAL IRREGULARIDADE EVIDENCIA-SE PELO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS – NORMAL FRONTEIRA ATINENTE ÀS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, NUMA AFRONTA AO ART. 106, I, “G”, DO RICMS APROVADO**



PELO DECRETO Nº 18.930/97, C/C ARTS. 2º E 3º DA PORTARIA Nº 00048/2019/GSER”.

Esse trecho da nota explicativa do auto de infração demonstra cabalmente que o Auditor fez a especificação detalhada da acusação, ao discorrer que a irregularidade fiscal autuada se refere ao não recolhimento do ICMS normal fronteira, e ainda especificou a legislação de regência corretamente.

Assim, a generalidade do art. 106 do RICMS/PB, que entre outras matérias, especifica os prazos para o recolhimento do ICMS, foi devidamente suprida pela nota explicativa do auto de infração, não podendo se cogitar, nesse caso, de semelhança com os acórdãos citados pela defesa, nos quais ocorreram vícios na fundamentação legal ou na descrição da infração, que legitimaram a anulação da acusação.

É certo que não cabe ao contribuinte dar a sua própria interpretação à infração vislumbrada pelo fisco estadual. É dever da Administração Pública, e requisito do ato administrativo, tal demonstração. Nesse caso, em especial, a administração tributária disponibiliza ao contribuinte mensalmente as informações sobre as aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização (faturas), e oferece prazo para o pagamento (art. 2º da Portaria nº 00048/2019/GSER)<sup>1</sup>.

Sendo assim, não há fato a ser interpretado que dispense um grau maior de complexidade, visto que no auto de infração se encontra anexada uma cópia da fatura nº 3016407715 e 3017423817, discriminando a receita 1154 - ICMS NORMAL FRONTEIRA, e o número das Notas Fiscais de entradas: 8163, 11902, e 12018. Entende-se que essas informações somadas à nota explicativa são suficientes para o contribuinte exercer o direito de defesa e o contraditório.

Consigne-se também que não ocorreu afronta ao entendimento da 1ª Seção do STJ, segundo o qual “o ato administrativo que nega, limita ou afeta direitos ou interesses do administrado deve indicar, de forma explícita, clara e congruente, os motivos de fato e de direito em que está fundado (art. 50, I, e § 1º da Lei 9.784/99)”, visto que as informações prestadas no auto de infração demonstram os fatos imputados à acusada e o direito aplicável à espécie.

---

<sup>1</sup>Art. 2º O imposto relativo às operações interestaduais com os produtos de que trata o art. 1º, denominado de ICMS - Fronteira, 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 emissão do Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais - MDF-e, na ausência deste, utilizar a data da emissão do Conhecimento de Transporte Eletrônico - CT-e, referente a nota fiscal de mercadoria adquirida, exceto as relacionadas no inciso II, observado o disposto no § 1º deste artigo;

II - até o 15º (décimo quinto) dia do segundo mês subsequente ao da emissão do Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais - MDF-e, na ausência deste, utilizar a data da emissão do Conhecimento de Transporte Eletrônico - CT-e, referente a nota fiscal de mercadoria adquirida por contribuinte enquadrado em um dos **Códigos Nacionais de Atividades Econômicas - CNAE Principal, constante do Anexo Único desta Portaria.**



Cabe esclarecer que no auto de infração se encontra devidamente descrita a infração, sem margem de dúvidas, foram apresentados os fundamentos legais, e anexados os documentos pertinentes à cobrança do ICMS fronteira, decorrente de aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização, de forma que não se vislumbra a hipótese de nulidade prevista nos art. 14, 16 e 17 da Lei n.º 10.094/2013, como pretendia a defesa.

Rejeito, sob esses fundamentos, as preliminares suscitadas e ratifico a decisão prolatada na instância *a quo* nesse quesito.

### **Do mérito**

Como visto, a infração fiscal em deslinde foi demonstrada pela apresentação dos anexos das fls. (3/6), que discriminam os lançamentos de n.º 3016407715 e 3017423817 do tipo de origem fatura e o relatório de inadimplência, mostrando que tais lançamentos se encontram na situação em aberto. Nestes documentos estão citadas as numerações das notas fiscais de aquisições em questão, objeto portanto da cobrança.

Inconformada, a Reclamante reconhece a ausência de recolhimento do ICMS antecipado quando da entrada das referidas mercadorias neste Estado, mas pontua que não utilizou os créditos os quais teria direito, caso houvesse pago o antecipado. Reforça que declarou o seu ICMS mensal sem qualquer abatimento de créditos relativos a ICMS antecipado e que por esse motivo não haveria repercussão tributária na apuração mensal do ICMS. Conclui que o crédito tributário então cobrado representa um *bis in idem*.

Com base nesse argumento de mérito requer a improcedência do auto de infração.

Na primeira instância o Julgador rejeita as alegações de defesa e assim, sob os seguintes argumentos, *ipsis litteris*:

*“Sobre a falta de repercussão tributária, em razão do contribuinte autuado não ter se creditado do ICMS Fronteira, verifica-se também que não assiste razão ao reclamante. O recolhimento antecipado do ICMS Fronteira tem previsão legal, conforme dispositivos acima destacados, e o contribuinte deve efetuar o recolhimento do ICMS dentro dos prazos legais, sob pena de incorrer na infração aqui apresentada.*

*O simples fato de não ter havido o crédito posterior não pode ser argumento apto a afastar a cobrança anterior. Vale ressaltar que ocorre o fato gerador do ICMS por ocasião da entrada, no território do Estado, de mercadorias ou bens relacionados em portaria do Secretário de Estado da Receita, destinados à estabelecimentos comerciais (art. 3º, XV, RICMS/PB).*

*A lavratura do Auto de Infração, quando identificado pela autoridade fiscal qualquer infração, tem como intuito a exigência de crédito*



*tributário porventura existente, com os devidos acréscimos legais. Vejamos o que reza o caput do art. 40 da Lei nº 10.094/2013, verbis:*

*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.*

*Não existe qualquer previsão legal que dispense o recolhimento do ICMS Fronteira antecipado em razão de não se utilizar o crédito das entradas de mercadorias, na ocasião de posteriores saídas destas. Fato, inclusive, óbvio, uma vez que o contribuinte não poderia se creditar de imposto não pago por ele em suas entradas.*

*A supracitada Portaria nº 00048/2019/GSER, de forma expressa, explicita que o ICMS - Fronteira somente poderá ser utilizado como crédito fiscal no mês do efetivo recolhimento (art. 2º, § 1º). Dessa maneira, não há como ser aceito o argumento de defesa de que a ausência da utilização de crédito do ICMS Fronteira o eximiria do recolhimento do imposto, tampouco se pode cogitar um recolhimento em duplicidade, porquanto não houve qualquer recolhimento anterior do imposto em análise.”*

Conforme é cediço, o recolhimento do ICMS fronteira está disciplinado nos art. 3º, XV, art. 14, XII, no art. 106 do RICMS/PB e na Portaria nº 00048/2019/GSER, tendo como fonte de maior hierarquia a Lei do ICMS do Estado da Paraíba.

Ao analisar a legislação *supra* fica evidenciado, expressamente, o respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade, pois foi assegurada a utilização do crédito fiscal do ICMS fronteira, nos termos do art. 106 do RICMS/PB e do art. 2º, §1º da Portaria nº 00048/2019/GSER, senão, veja-se:

Art. 2º [...]

§ 1º O imposto de que trata o “caput” deste artigo, somente poderá ser utilizado como crédito fiscal no mês do efetivo recolhimento, desde que relativo às operações que satisfaçam as hipóteses de autorização para utilização de crédito fiscal com fins de compensação do imposto na forma do Regulamento do ICMS - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997, não abrangendo as operações de aquisições destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado.

Dessarte, a utilização de crédito fiscal decorrente do ICMS fronteira encontra os condicionantes na forma do RICMS/PB e somente poderá ser utilizado como crédito fiscal no mês do efetivo recolhimento, conforme consta na sentença.

Deve ser registrado ainda que o fato gerador do ICMS fronteira decorrente das entradas de mercadorias é independente do fato gerador do ICMS normal pelas saídas, conforme se depreende da norma prevista no art. 12, inciso XV, da Lei nº 6.379/96 (Lei do ICMS desse Estado), *in verbis*:



*Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*[...]*

***XV – da entrada, no território do Estado, de mercadorias ou bens destinados à comercialização, nos casos estabelecidos em regulamento;***

Dessa forma, por se tratar de fatos geradores independentes, portanto, com hipótese de incidências diferentes, a constituição do crédito tributário do ICMS fronteira de ofício não impõe a verificação de uma repercussão tributária direta, automática, no ICMS normal pelas saídas como afirma a Recorrente.

Cabe ser esclarecido ainda que o crédito fiscal relativo ao ICMS fronteira é um direito do contribuinte a ser aproveitado na forma da legislação correlata. No caso, a supracitada Portaria nº 00048/2019/GSER, de forma expressa, explícita que o ICMS - Fronteira somente poderá ser utilizado como crédito fiscal no mês do efetivo recolhimento (art. 2º, § 1º).

Corroborando esse entendimento decisões do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, confirmando que a repercussão tributária do ICMS fronteira não é automática, exigindo o lançamento e a cobrança do ICMS fronteira, mesmo que o pagamento pelas saídas tenha sido integral. Essa é a inteligência da decisão exarada nos Acórdãos nº 228/2019 e nº 541/2023, cuja ementa e excerto da fundamentação desses votos, por elucidativo, passo a transcrever:

***ACÓRDÃO Nº.228/2019***

***PROCESSO Nº 0968922014-4***

***SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO***

***Relator: CONS.º. SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA***

***DECADÊNCIA – RECONHECIMENTO DE OFÍCIO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS PARA O ATIVO FIXO E PARA USO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – GARANTIDO – DENÚNCIAS CONFIGURADAS - REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA – AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO***

***- A ausência de provocação por parte da defesa quanto à decadência de crédito tributário lançado não exime os órgãos julgadores de analisar a questão, devendo, quando configurada, ser reconhecida e declarada de ofício, nos termos do que estabelece o artigo 22, §1º, da Lei nº 10.094/13.***



- Na ausência de provas inequívocas de haver o contribuinte recolhido o ICMS – Diferencial de Alíquotas devido quando da aquisição de mercadorias destinadas ao ativo fixo, bem como para uso e/ou consumo do estabelecimento, não há como se afastar a exigência fiscal.

- Configurada a aquisição de mercadorias destinadas à revenda, impõe-se a obrigatoriedade de recolhimento do ICMS – Garantido quando da entrada destas mercadorias no estabelecimento comercial. In casu, não obstante a autuada exercer atividades de industrialização, restou demonstrado que a empresa também tem, por objeto, a comercialização, o que demonstra o acerto da fiscalização ao exigir crédito tributário a título de ICMS – Garantido relativo às entradas por transferência de mercadorias para comercialização.

[...]

“Por último, quanto à alegação de que o ICMS – Garantido teria sido recolhido quando da subsequente saída das mercadorias, importa destacarmos que se trata de operações distintas, não se podendo considerar recolhido o tributo devido pela entrada de mercadorias para comercialização, mesmo que eventualmente comprovado o recolhimento integral pelas saídas. Admitir-se o contrário, seria comprometer toda a sistemática de não cumulatividade do ICMS.

É o caso, por exemplo, do ICMS diferido que, salvo expressa previsão legal, não se considera recolhido na etapa posterior.

Não se pode olvidar que a legislação tributária define o momento da ocorrência dos fatos geradores do ICMS e, no caso em comento, se dá quando da entrada, no território do Estado, da mercadoria ou do bem relacionados em portaria do Secretário de Estado da Receita.

Sendo assim, não há como acatarmos o pedido subsidiário da recorrente para que se mantenha apenas a condenação com base no art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.”

Destarte, mantenho o entendimento da instância singular quanto à procedência de denúncia, contudo, pelos motivos já expostos, cancelo os créditos tributários relativos aos períodos alcançados pela decadência.”

PROCESSO Nº 0460442020-3, ACÓRDÃO Nº 541/2023

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.*

[...]

***“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.***

***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.”***

Pelos motivos apresentados, a cobrança do ICMS fronteira representa um crédito tributário que não se confunde com o recolhimento do ICMS normal do período consignado, logo, não se aperfeiçoa a ocorrência de *bis in idem*, visto se tratar de fatos



geradores independentes, ocorridos na entrada e na saída de mercadorias, respectivamente.

O que se percebe, em verdade, é que a Recorrente deixou de recolher o ICMS fronteira, o que lhe impede legalmente de usufruir do direito ao crédito fiscal. Esse fato não pode ser aceito a seu favor, sob pena de desvirtuar a cobrança dos impostos de natureza antecipada, pois ficaria ao talante do sujeito passivo a condição de recolher ou não o ICMS fronteira. O que é um verdadeiro absurdo, frente à natureza obrigatória do crédito tributário.

Não há como acolher, assim, diante do princípio da legalidade, a falta de repercussão tributária no recolhimento do ICMS alegada pela defesa, de forma que ratifico também nessa parte a decisão singular.

Questiona finalmente a defesa o montante da multa aplicada e pugna que seja reduzido o valor da multa fixada em 50% para 20% do montante do débito principal apurado, em obediência ao princípio do não-confisco, estatuído no art. 150, IV, da Constituição Federal da República de 1988 (CF/88).

Registre-se que a aplicação de multa tributária pelos Órgãos de Fiscalização é uma operação vinculada à Lei. A Fazenda aplicou a penalidade prevista no art. 82, II, "e", da Lei nº 6.379/96, adequada à espécie.

Ademais, que os Órgãos Julgadores estão proibidos de afastar a aplicação da lei sob a alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as matérias decididas definitivamente em ADI ou em via incidental, quando o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato, o que não é o caso das multas tributárias, *ex vi*, dos art. 55 e art. 72-A, da Lei 10.094/13, e na Súmula nº 03, aprovada pelo CRF/PB, *ipsis litteris*:

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

***I – a declaração de inconstitucionalidade***

*(...)*

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

*I - em ação direta de inconstitucionalidade;*

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

***SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos.***

Com fulcro em tais considerações, comprova-se que a multa aplicada na peça vestibular não apresenta irregularidade, e, por esse motivo será mantida em sua integralidade, ratificando-se a decisão singular também quanto à multa.

**Por todo o exposto,**



**VOTO** pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento* para manter a sentença monocrática que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000302/2023-10, lavrado em 27/2/2023, contra a empresa ATACADAO DOS ELETRODOMESTICOS DO NORDESTE LTDA, inscrição estadual nº 16.142.868-1, já qualificada nos autos, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor de **R\$ 2.055,99 (dois mil e cinquenta e cinco reais e noventa e nove centavos)**, sendo R\$ 1.370,66 (mil trezentos e setenta reais e sessenta e seis centavos) de ICMS, por infringência ao art. 106 do RICMS-PB, e R\$ 685,33 (seiscentos e oitenta e cinco reais e trinta e três centavos), com base no art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

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

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

Lindemberg Roberto de Lima  
Conselheiro Relator