PROCESSO Nº 2784582025-3 - e-processo nº 2025.000592086-2
ACÓRDÃO Nº 428/2026
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: VALERIANO VALENTE DE OLIVEIRA & CIA LTDA.
Advogado: Sr. RUY CÉSAR DE FREITAS EVANGELISTA FILHO, inscrito na OAB/PB sob o nº 23.050
Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO EM CAMPINA GRANDE
Autuante: FERNANDO CARLOS DA SILVA LIMA
Relator: CONS.º VINICIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS GARANTIDO. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS À COMERCIALIZAÇÃO. NOTIFICAÇÃO PRÉVIA PARA AUTORREGULARIZAÇÃO. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO NO CURSO DO PRAZO CONCEDIDO. FACULDADE DA ADMINISTRAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE NÃO CONFIGURADA. NULIDADE DA SENTENÇA POR DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA. RESERVA LEGAL. TEMA 456/STF. VEDAÇÃO AO AFASTAMENTO DE LEI SOB ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS PARA REVENDA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ACONDICIONAMENTO NÃO DEMONSTRADA. TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO NA OPERAÇÃO MERCANTIL SUBSEQUENTE. INAPLICABILIDADE DA ADC 49 E DOS TEMAS 1.099 E 1.367/STF. DESTINAÇÃO DIVERSA DA COMERCIALIZAÇÃO NÃO COMPROVADA. ARGUIÇÃO GENÉRICA DE INCLUSÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DILIGÊNCIA INDEFERIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

A notificação prévia para autorregularização é faculdade da Administração Tributária e não constitui requisito de validade do lançamento (arts. 37, § 7º, e 53, parágrafo único, da Lei nº

10.094/2013). O art. 642, § 2º, do RICMS/PB preserva a espontaneidade do contribuinte que atende integralmente a notificação no prazo de dez dias, mas não condiciona a validade do auto de infração ao decurso desse prazo. A lavratura no curso do prazo concedido, sem demonstração de prejuízo concreto, não acarreta nulidade (art. 15 da Lei nº 10.094/2013).

Não é nula a decisão de primeira instância que enfrenta, de forma motivada, os fundamentos da impugnação tal como deduzidos. Eventual insuficiência de fundamentação é suprida pelo efeito substitutivo do acórdão de segunda instância (art. 85 da Lei nº 10.094/2013).

Os órgãos julgadores administrativos não podem afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, salvo nas hipóteses do art. 72-A da Lei nº 10.094/2013, não configuradas. A exigência do ICMS Garantido tem previsão nos arts. 3º, § 1º, VI, e 12, XV, da Lei nº 6.379/96, regulamentados pelos arts. 3º, XV, e 106, I, "g", do RICMS/PB.

O estabelecimento industrial que recebe, de outra unidade da Federação, mercadorias prontas e acabadas destinadas à revenda, sem submetê-las a processo de industrialização, sujeita-se ao ICMS Garantido em relação a essas operações. A industrialização por acondicionamento exige a colocação de embalagem que altere a apresentação do produto, excluída a destinada apenas ao transporte (art. 2º, § 11, IV, do RICMS/PB), e sua demonstração incumbe ao contribuinte.

O ICMS Garantido não tributa o deslocamento entre estabelecimentos do mesmo titular. Antecipa o imposto devido na operação mercantil subsequente, com direito a crédito, cujo critério temporal o legislador vinculou à entrada, no território do Estado, de mercadorias destinadas à comercialização. Não se equipara ao diferencial de alíquotas incidente sobre bens de uso, consumo ou ativo. A não incidência reconhecida na ADC 49 e nos Temas 1.099 e 1.367 do STF não alcança essa exigência quando as mercadorias transferidas se destinam à revenda. Cabe ao contribuinte comprovar destinação diversa, como retorno para descarte, mediante documentação fiscal idônea.

A alegação genérica de inclusão de mercadorias sujeitas à substituição tributária na base de cálculo, desacompanhada da identificação dos documentos, itens e enquadramentos correspondentes, não infirma o lançamento (art. 56, parágrafo único, da Lei nº 10.094/2013).

Indefere-se a diligência quando os pontos não são indicados com precisão, quando a prova pretendida estava ao alcance do próprio contribuinte ou quando o documento essencial é por ele

reconhecido como inexistente (art. 59, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.094/2013).

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*, mantendo a sentença que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00005517/2025-99**, lavrado em 15/12/2025 em face de **VALERIANO VALENTE DE OLIVEIRA & CIA LTDA**, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de **R$ 1.439.655,00** (um milhão, quatrocentos e trinta e nove mil, seiscentos e cinquenta e cinco reais), sendo **R$ 959.769,96** (novecentos e cinquenta e nove mil, setecentos e sessenta e nove reais e noventa e seis centavos) a título de ICMS, por violação aos arts. 3º, XV, 14, XII, e 106, I, "g", do RICMS/PB, c/c os arts. 1º e 3º da Portaria nº 00048/2019/GSER, e **R$ 479.885,04** (quatrocentos e setenta e nove mil, oitocentos e oitenta e cinco reais e quatro centavos) a título de multa por infração, com fundamento no art. 82, II, "e", da Lei nº 6.379/96. Precedentes.

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

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 28 de outubro de 2026.

VINÍCIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES
Conselheiro Suplente Relator

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, FERNANDA CÉFORA VIEIRA BRAZ (SUPLENTE), RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO, E MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA.

ELIPHAS NETO PALITOT TOSCANO
Assessor

ACÓRDÃO 428/2026

PROCESSO Nº 2784582025-3 - e-processo nº 2025.000592086-2
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: VALERIANO VALENTE DE OLIVEIRA & CIA LTDA.
Advogado: Sr. RUY CÉSAR DE FREITAS EVANGELISTA FILHO, inscrito na OAB/PB sob o nº 23.050
Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO EM CAMPINA GRANDE
Autuante: FERNANDO CARLOS DA SILVA LIMA
Relator: CONS.º VINICIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS GARANTIDO. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS À COMERCIALIZAÇÃO. NOTIFICAÇÃO PRÉVIA PARA AUTORREGULARIZAÇÃO. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO NO CURSO DO PRAZO CONCEDIDO. FACULDADE DA ADMINISTRAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE NÃO CONFIGURADA. NULIDADE DA SENTENÇA POR DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA. RESERVA LEGAL. TEMA 456/STF. VEDAÇÃO AO AFASTAMENTO DE LEI SOB ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS PARA REVENDA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ACONDICIONAMENTO NÃO DEMONSTRADA. TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO NA OPERAÇÃO MERCANTIL SUBSEQUENTE. INAPLICABILIDADE DA ADC 49 E DOS TEMAS 1.099 E 1.367/STF. DESTINAÇÃO DIVERSA DA COMERCIALIZAÇÃO NÃO COMPROVADA. ARGUIÇÃO GENÉRICA DE INCLUSÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DILIGÊNCIA INDEFERIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

A notificação prévia para autorregularização é faculdade da Administração Tributária e não constitui requisito de validade do lançamento (arts. 37, § 7º, e 53, parágrafo único, da Lei nº 10.094/2013). O art. 642, § 2º, do RICMS/PB preserva a

espontaneidade do contribuinte que atende integralmente a notificação no prazo de dez dias, mas não condiciona a validade do auto de infração ao decurso desse prazo. A lavratura no curso do prazo concedido, sem demonstração de prejuízo concreto, não acarreta nulidade (art. 15 da Lei nº 10.094/2013).

Não é nula a decisão de primeira instância que enfrenta, de forma motivada, os fundamentos da impugnação tal como deduzidos. Eventual insuficiência de fundamentação é suprida pelo efeito substitutivo do acórdão de segunda instância (art. 85 da Lei nº 10.094/2013).

Os órgãos julgadores administrativos não podem afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, salvo nas hipóteses do art. 72-A da Lei nº 10.094/2013, não configuradas. A exigência do ICMS Garantido tem previsão nos arts. 3º, § 1º, VI, e 12, XV, da Lei nº 6.379/96, regulamentados pelos arts. 3º, XV, e 106, I, "g", do RICMS/PB.

O estabelecimento industrial que recebe, de outra unidade da Federação, mercadorias prontas e acabadas destinadas à revenda, sem submetê-las a processo de industrialização, sujeita-se ao ICMS Garantido em relação a essas operações. A industrialização por acondicionamento exige a colocação de embalagem que altere a apresentação do produto, excluída a destinada apenas ao transporte (art. 2º, § 11, IV, do RICMS/PB), e sua demonstração incumbe ao contribuinte.

O ICMS Garantido não tributa o deslocamento entre estabelecimentos do mesmo titular. Antecipa o imposto devido na operação mercantil subsequente, com direito a crédito, cujo critério temporal o legislador vinculou à entrada, no território do Estado, de mercadorias destinadas à comercialização. Não se equipara ao diferencial de alíquotas incidente sobre bens de uso, consumo ou ativo. A não incidência reconhecida na ADC 49 e nos Temas 1.099 e 1.367 do STF não alcança essa exigência quando as mercadorias transferidas se destinam à revenda. Cabe ao contribuinte comprovar destinação diversa, como retorno para descarte, mediante documentação fiscal idônea.

A alegação genérica de inclusão de mercadorias sujeitas à substituição tributária na base de cálculo, desacompanhada da identificação dos documentos, itens e enquadramentos correspondentes, não infirma o lançamento (art. 56, parágrafo único, da Lei nº 10.094/2013).

Indefere-se a diligência quando os pontos não são indicados com precisão, quando a prova pretendida estava ao alcance do próprio contribuinte ou quando o documento essencial é por ele reconhecido como inexistente (art. 59, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.094/2013).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por VALERIANO VALENTE DE OLIVEIRA & CIA LTDA em face da sentença que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00005517/2025-99, lavrado em 15 de dezembro de 2025.

A fiscalização acusou o contribuinte de ter cometido as seguintes infrações às normas tributárias:

ACUSAÇÃO
0285 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. >> Falta de recolhimento do imposto estadual. TAL IRREGULARIDADE EVIDENCIOU-SE PELO FATO DE O CONTRIBUINTE NÃO TER RECOLHIDO, NO PRAZO LEGAL, O ICMS GARANTIDO. TUDO SOLIDADO EM DEMONSTRATIVO CONSTANTE NOS AUTOS.
Dispositivos: Art. 3º, XV, Art. 14, XII, 106, I, g, todos do RICMS-PB, c/c os art. 1º e 3º, ambos da Portaria nº 00048/2019/GSER, de 26 de janeiro de 2019. Penalidade: Art. 82, II, "e", da Lei n° 6.379/96.

O crédito tributário lançado totaliza R$ 1.439.655,00 (um milhão, quatrocentos e trinta e nove mil, seiscentos e cinquenta e cinco reais), sendo R$ 959.769,96 (novecentos e cinquenta e nove mil, setecentos e sessenta e nove reais e noventa e seis centavos) a título de ICMS e R$ 479.885,04 (quatrocentos e setenta e nove mil, oitocentos e oitenta e cinco reais e quatro centavos) a título de multa por infração.

O contribuinte foi cientificado do auto de infração via Domicílio Tributário Eletrônico (DTe), em 19/12/2025, e apresentou impugnação tempestiva em 20/01/2026, por meio da qual arguiu:

(i) nulidade material do lançamento, pela inclusão, na base de cálculo, de mercadorias sujeitas à substituição tributária e de insumos de industrialização, com menção às NCMs 1905.90.90 e 1901.10.10;

(ii) ofensa à reserva legal, com fundamento no Tema 456 do STF, por estar a cobrança antecipada prevista apenas em decreto e portaria, sendo o art. 56 da Lei nº 6.379/96 mera delegação genérica;

(iii) inaplicabilidade do ICMS Garantido ao estabelecimento industrial, pois os produtos recebidos das fornecedoras Art Fritas e Gratícia chegariam a granel e seriam embalados pela autuada; e

(iv) não incidência do imposto nas transferências recebidas de suas filiais do Rio Grande do Norte e de Pernambuco, à luz dos Temas 1.099 e 1.367 do STF e da Súmula 166 do STJ.

Declarados conclusos os autos, foram distribuídos à julgadora fiscal Eliane Vieira Barreto Costa, que proferiu sentença pela procedência do auto de infração. A ementa da decisão é a seguinte:

> **FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. ICMS GARANTIDO (FRONTEIRA). OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA. ARGUIÇÃO GENÉRICA DE VÍCIO NA BASE DE CÁLCULO E DE OPERAÇÕES INDEVIDAS. AUSÊNCIA DE PROVA ESPECÍFICA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. INCOMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS JULGADORES ADMINISTRATIVOS PARA DECLARAR INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO ESTADUAL (ART. 55 DA LEI Nº 10.094/2013). PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PRONTAS E ACABADAS DESTINADAS À COMERCIALIZAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE ATIVIDADE COMERCIAL EM ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. REGIME DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA QUE NÃO SE CONFUNDE COM A NÃO INCIDÊNCIA EM DESLOCAMENTO DE BENS ENTRE MESMO TITULAR. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.**
>
> Rejeita-se a preliminar de nulidade material do lançamento fiscal quando a impugnante alega genericamente a inclusão indevida de mercadorias sujeitas à substituição tributária ou insumos fabris na base de cálculo, sem apontar concretamente quais itens ou notas fiscais estariam eivados de irregularidade. A impugnação genérica desprovida de demonstração analítica não desconstitui a liquidez e certeza do crédito tributário formalizado pela auditoria fiscal (art. 56, parágrafo único, da Lei nº 10.094/2013).
>
> A teor do art. 55 da Lei Estadual nº 10.094/2013, falece competência aos órgãos de julgamento do Processo Administrativo Tributário do Estado da Paraíba para afastar a

aplicação de lei, decreto ou ato normativo estadual sob a alegação de inconstitucionalidade ou violação à reserva legal estrita. Os auditores e julgadores fiscais acham-se estritamente vinculados ao princípio da legalidade administrativa e ao ordenamento jurídico-tributário estadual vigente.

O enquadramento cadastral do contribuinte na atividade fabril não o exonera do recolhimento do ICMS Garantido quando demonstrada a aquisição interestadual de mercadorias prontas e acabadas destinadas à revenda no mercado interno, sem posterior submissão a processo de transformação ou manufatura. A constatação de aquisição de produtos acabados prontos para comercialização atrai a incidência da exação na entrada no território estadual, nos termos dos arts. 3º, XV, 14, XII e 106, I, "g", do RICMS/PB c/c a Portaria nº 048/2019/GSER.

O ICMS Garantido configura mecanismo de antecipação do recolhimento do imposto devido nas etapas subsequentes de circulação de mercadorias destinadas à comercialização no Estado, tendo como marco a entrada no território paraibano para garantia da tributação do consumo local. Sua disciplina de antecipação tributária vincula-se às saídas futuras tributáveis no mercado destinatário e não se desnatura pela circunstância de as entradas terem origem em estabelecimentos filiais, mormente ante a ausência de escrituração ou prova hábil de retorno por recusa, avaria ou descarte regular de estoque.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

O contribuinte foi cientificado da sentença em 01/09/2026, via Domicílio Tributário Eletrônico (DTe), e interpôs Recurso Voluntário tempestivo em 01/10/2026.

No recurso, subscrito pelos advogados constituídos, a recorrente suscitou as seguintes questões:

Juntada de documentos: requer a admissão de oito relatórios de registros fiscais das filiais de Pernambuco e do Rio Grande do Norte (saídas por transferência, CFOP 6.152, e entradas por devolução de clientes, CFOP 1.202), relativos a 2021 e 2022, com fundamento no art. 58, III, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.094/2013. Afirma ter encontrado correspondência para 2.513 dos 2.514 documentos das filiais relacionados no demonstrativo fiscal.

Preliminar 1, nulidade por lavratura antes do encerramento do prazo de regularização: a Notificação nº 00990065/2025 concedeu três dias, contados da ciência (15/12/2025, às 10h36), para recolhimento espontâneo, mas o auto foi lavrado no mesmo dia, às 22h24. Invoca ainda

o prazo de dez dias do art. 642, § 2º, do RICMS/PB. O prejuízo consistiria na imposição da multa de R$ 479.885,04 durante o intervalo de regularização espontânea.

Preliminar 2, deficiência de fundamentação da sentença (art. 75, II e III, da Lei nº 10.094/2013): a decisão teria adotado o Acórdão nº 387/2024 sem examinar seu inteiro teor (conferência de vendas posteriores e fundamento na modulação da ADC 49); exigido prova de transformação quando se alegou acondicionamento (art. 2º, § 11, IV, do RICMS/PB); utilizado o art. 55 da Lei nº 10.094/2013 como resposta suficiente à reserva legal; e confundido a ausência de prova de descarte com a tese autônoma de não incidência.

Mérito, reserva legal: reitera o Tema 456 do STF; admite que o art. 12, XV, da Lei nº 6.379/96 acrescenta conteúdo específico, mas sustenta que ele condiciona a antecipação à destinação comercial e não autoriza alcançar ingressos do ciclo industrial ou retornos entre estabelecimentos; aponta incoerência na sentença, que trataria a entrada ora como fato gerador autônomo, ora como antecipação de venda futura; invoca a eficácia vinculante da ADC 49 (art. 102, § 2º, da CF) e os arts. 6º a 9º da LC nº 87/1996.

Mérito, transferências entre estabelecimentos (R$ 631.999,42 de ICMS): invoca o Tema 1.099 do STF, a Súmula 166 do STJ e o Tema 1.367 do STF, segundo o qual a modulação da ADC 49 não autoriza a cobrança relativa a fatos geradores anteriores a 2024 não pagos; distingue o Acórdão nº 387/2024, cuja premissa temporal teria sido superada e no qual houve conferência de vendas posteriores; sustenta que o CFOP 6.152 não demonstra venda futura e que a falta de nota de baixa não converte a entrada em aquisição comercial. Subsidiariamente, pede o exame individualizado dos retornos, invocando o Acórdão nº 413/2016.

Mérito, atividade industrial (R$ 327.770,54 de ICMS): junta a Resolução FAIN nº 036/2018 e o projeto econômico de 2023; sustenta que a natureza "venda de produção do estabelecimento" qualifica a remetente, e não o destino dado pela destinatária, e que o acondicionamento caracteriza industrialização; e que o acondicionamento caracteriza industrialização; invoca o Acórdão nº 122/2016.

Diligência subsidiária (arts. 59 a 61 da Lei nº 10.094/2013): confronto das transferências com XMLs e registros; exame dos itens das NCMs 1905.90.90 e 1901.10.10; exame das aquisições externas; conferência do prazo da notificação e das fórmulas, alíquotas, deduções e pagamentos da planilha.

Ao final, pugnou pela nulidade do auto de infração e, no mérito, pela sua improcedência; subsidiariamente, pela exclusão do ICMS relativo às transferências e às

aquisições destinadas à industrialização, bem como dos itens sujeitos a regime específico, e pelo afastamento da multa; e, por fim, pela conversão do julgamento em diligência.

Considerando o pedido de sustentação oral da recorrente, o presente processo foi remetido à Assessoria Jurídica desta Casa para emissão de parecer técnico acerca da legalidade dos lançamentos, nos termos do art. 20, X, do Regimento Interno do CRF-PB.

Conclusos, os autos foram distribuídos a esta relatoria para análise e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto por VALERIANO VALENTE DE OLIVEIRA & CIA LTDA em face da sentença que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento em referência. O auto exige crédito tributário pela falta de recolhimento do ICMS Garantido nos exercícios de 2021 e 2022.

O contribuinte foi acusado de não ter recolhido, no prazo legal, o ICMS Garantido incidente sobre entradas interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização. As entradas compreendem transferências recebidas de suas filiais do Rio Grande do Norte e de Pernambuco e aquisições de dois fornecedores.

Quanto à regularidade formal, o auto de infração foi lavrado por autoridade competente. Identifica o sujeito passivo, descreve a infração, indica os dispositivos infringidos e a penalidade e vem instruído com memorial descritivo e demonstrativo analítico por documento e item. Atende, assim, aos requisitos dos arts. 14 a 17 e 41 da Lei nº 10.094/2013, ressalvada a preliminar adiante examinada.

Da admissibilidade dos documentos juntados com o recurso

A recorrente juntou ao recurso oito relatórios de registros fiscais de suas filiais, além da Resolução FAIN nº 036/2018 e de projeto econômico de 2023. Fundamenta o pedido no art. 58, III, da Lei nº 10.094/2013, por se destinarem a contrapor fundamentos da sentença.

> Art. 58. As provas documentais serão apresentadas e as demais requeridas na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo de fazê-lo em outro momento processual, a menos que:
>
> (...)
>
> III - se destinem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos;

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

Os registros fiscais respondem diretamente a um fundamento da sentença: a ausência de escrituração ou de prova hábil de retorno por recusa, avaria ou descarte. Estão, portanto, na hipótese do inciso III. Conheço dos documentos, cujo valor probatório será examinado no mérito.

Preliminar 1: nulidade por lavratura do auto antes do encerramento do prazo da notificação

A recorrente sustenta que o auto foi lavrado em 15/12/2025, às 22h24, cerca de doze horas após a ciência da Notificação nº 00990065/2025, ocorrida às 10h36 do mesmo dia. A notificação havia concedido três dias para recolhimento em caráter espontâneo. Invoca também o prazo de dez dias do art. 642, § 2º, do RICMS/PB. O prejuízo estaria na imposição da multa durante o intervalo de regularização.

A matéria não foi deduzida na impugnação. Em princípio, estaria preclusa (art. 69, parágrafo único, da Lei nº 10.094/2013). Contudo, a alegação de vício de forma do lançamento pode ser conhecida de ofício pelos órgãos julgadores (art. 16 da mesma Lei). Por isso, passo a examiná-la.

Os fatos estão documentados nos autos. A notificação foi emitida em 12/12/2025 (fl. 309) e cientificada via DTe em 15/12/2025, às 10h36 (fl. 310). Concedeu prazo de três dias para recolhimento "em caráter de espontaneidade, conforme preceitua o §2º do art. 642 do RICMS/PB, (...) com fulcro no §7º do art. 37 da Lei nº 10.094/2013". O auto registra lavratura em 15/12/2025, às 22h24, e foi emitido e assinado em 16/12/2025.

É certo, portanto, que a lavratura ocorreu no curso do prazo que a própria fiscalização havia concedido. O procedimento não seguiu os termos do ato que o antecedeu. A questão a decidir é se essa irregularidade invalida o lançamento.

A notificação prévia tem previsão nos seguintes dispositivos da Lei nº 10.094/2013, vigentes à época:

> Art. 37. Considerar-se-á iniciado o procedimento fiscal para apuração das infrações à legislação tributária:
>
> (...)
>
> § 7º A administração tributária poderá utilizar procedimento de notificação prévia visando à autorregularização, na forma e prazos a serem regulamentados pelo Secretário de Estado da Receita, que não constituirá início de procedimento fiscal.

Os dois dispositivos tratam a notificação prévia como faculdade da Administração ("poderá utilizar"; "poderá ser precedido"). A lei não a erige em

requisito do lançamento. Os requisitos do auto de infração estão nos arts. 17 e 41 da Lei nº 10.094/2013, e nenhum deles se refere à notificação prévia ou ao decurso de prazo de autorregularização.

Esta relatoria já assentou, na Primeira Câmara, que o procedimento de autorregularização não condiciona a validade do lançamento quando a infração é detectada por cruzamento de dados, como ocorre na malha fiscal. Assim decidiram os Acórdãos nº 054/2026 e nº 047/2026 (ambos da Primeira Câmara, Rel. Cons. Vinicius de Carvalho Leão Simões), de cuja ementa se extrai:

> *"A Instrução Normativa nº 006/2014 possui natureza procedimental e gerencial, visando a eficiência administrativa, não condicionando a validade do lançamento à prévia intimação para autorregularização em casos de infrações detectadas de forma objetiva por cruzamento de dados. O exercício do direito ao contraditório por meio de impugnação e recurso supre eventual falta de notificação prévia, inexistindo prejuízo à defesa."*

O art. 642, § 2º, do RICMS/PB, invocado pela recorrente, tem o seguinte teor:

> § 2º Não exclui a espontaneidade a expedição de ofício ou notificação para regularização da situação fiscal do contribuinte, desde que integralmente atendida a solicitação no prazo de 10 (dez) dias.

O dispositivo protege a espontaneidade do contribuinte que atende integralmente a notificação no prazo de dez dias. Garante que o contribuinte que paga não perca o benefício do art. 157 da Lei nº 10.094/2013. Não fixa prazo mínimo para a lavratura do auto nem condiciona sua validade ao decurso desse prazo.

Essa é a leitura do Tribunal Pleno. No Acórdão nº 246/2022 (Tribunal Pleno, Rel. Cons.ª Maíra Catão da Cunha Cavalcanti Simões), assentou-se que "a espontaneidade tem pressuposto: o atendimento integral à notificação". No Acórdão nº 231/2025 (Tribunal Pleno, Rel. Cons. Vinicius de Carvalho Leão Simões), rejeitou-se a nulidade fundada na alegada supressão da oportunidade de regularização no prazo do art. 642, § 2º, porque "a recorrente não demonstrou prejuízo concreto".

A atividade de lançamento, por sua vez, é vinculada e obrigatória (art. 142, parágrafo único, do CTN). Constatada a falta de recolhimento, a autoridade fiscal não pode deixar de lançar. A antecipação do lançamento, sem supressão de qualquer garantia de defesa, não configura vício de forma.

Registre-se que a vinculação entre o decurso do prazo da notificação prévia e o início do procedimento fiscal só foi positivada pela Lei nº 14.194, de 22/12/2025, que incluiu o inciso V no art. 37 e o § 14 no art. 11 da Lei nº 10.094/2013. A norma é posterior à lavratura e, de todo modo, disciplina o início do procedimento, sem cominar nulidade.

Ainda que se admitisse a irregularidade como relevante, a nulidade exigiria prejuízo. O art. 15 da Lei nº 10.094/2013 determina que incorreções que não importem nulidade sejam sanadas quando não ocasionarem prejuízo à defesa. No caso, o prejuízo alegado é hipotético.

A multa não decorre do horário da lavratura, mas da falta de recolhimento do imposto, que persiste até hoje. A exclusão da responsabilidade por infração dependeria do pagamento do tributo e dos juros (art. 157 da Lei nº 10.094/2013), e a recorrente não recolheu valor algum, nem no prazo da notificação, nem no de dez dias que invoca, nem posteriormente.

Diversa é a situação examinada no Acórdão nº 024/2023 (Segunda Câmara, Rel. Cons. Sidney Watson Fagundes da Silva), em que o auto foi julgado improcedente porque o contribuinte atendeu integralmente a notificação dentro do prazo nela fixado. Aqui não houve atendimento algum, total ou parcial, da exigência relativa ao ICMS Garantido.

A recorrente, aliás, contesta integralmente a exigência desde a impugnação, o que demonstra que não pretendia recolhê-la espontaneamente. O Memorial Descritivo, datado de 15/12/2025, registra ainda que, antes da lavratura, a empresa apresentou à fiscalização, por e-mail e por aplicativo de mensagens, as justificativas que hoje reitera (descarte de produtos e atividade industrial). Registra também que reconheceu outras inconsistências apontadas na mesma notificação.

Tampouco a emissão e a assinatura eletrônica do auto na manhã seguinte à lavratura configuram vício. Como assentou o Acórdão nº 449/2025 (Segunda Câmara, Rel. Cons. Rômulo Teotônio de Melo Araújo), “a divergência entre a data de lavratura e a assinatura não configura nulidade”.

Por fim, a lavratura não retirou da recorrente o acesso às reduções de multa previstas no art. 89 da Lei nº 6.379/96, expressamente indicadas na notificação do auto de infração. A recorrente pôde exercer o contraditório pleno, como de fato exerceu. Pelas mesmas razões, não procede o pedido subsidiário de afastamento da multa.

Preliminar rejeitada.

Preliminar 2: nulidade da sentença por deficiência de fundamentação

A recorrente sustenta que a sentença violou o art. 75, II e III, da Lei nº 10.094/2013. A decisão teria adotado o Acórdão nº 387/2024 sem examinar seu inteiro teor, confundido transformação com acondicionamento, usado o art. 55 como resposta suficiente à reserva legal e confundido a falta de prova de descarte com a tese autônoma de não incidência.

A sentença contém relatório, fundamentos de fato e de direito, indicação dos dispositivos aplicados, quantia devida e conclusão, como exige o art. 75. Enfrentou cada argumento da impugnação tal como formulado.

Quanto à industrialização, a impugnação alegou que as mercadorias chegavam “a granel” e eram ensacadas pela autuada. A sentença examinou essa

alegação e concluiu pela ausência de prova: não havia laudos, controles fabris, notas de aquisição de embalagens ou outro documento que demonstrasse a etapa industrial. Respondeu, portanto, ao fato alegado, que é o pressuposto do acondicionamento.

Quanto à reserva legal, a aplicação do art. 55 da Lei nº 10.094/2013 não é omissão, mas o fundamento jurídico adequado para a pretensão deduzida, que era o afastamento da norma estadual com base no Tema 456. Quanto às transferências, a sentença distinguiu expressamente a antecipação do imposto devido nas operações subsequentes da tributação do deslocamento, e só depois examinou a prova do alegado descarte. São fundamentos autônomos e sucessivos, não confundidos.

As distinções apontadas quanto ao Acórdão nº 387/2024 são, de fato, pertinentes e serão enfrentadas por esta relatoria no mérito. Não conduzem, porém, à nulidade da sentença. O acórdão proferido por este Conselho substitui a decisão recorrida naquilo que tiver sido objeto do recurso (art. 85 da Lei nº 10.094/2013), e o efeito devolutivo permite o exame direto de todas as questões suscitadas.

Rejeito a preliminar.

Mérito

Superadas as preliminares, passo ao exame do mérito.

1. Do fundamento normativo do ICMS Garantido e da alegação de ofensa à reserva legal

A recorrente sustenta que a antecipação sem substituição tributária exige lei em sentido estrito (Tema 456 do STF) e que a exigência se apoia em decreto, portaria e delegação genérica. Admite que o art. 12, XV, da Lei nº 6.379/96 traz conteúdo específico, mas afirma que ele condiciona a antecipação à destinação comercial.

A sentença afastou a pretensão com fundamento no art. 55 da Lei nº 10.094/2013, por entender que os órgãos julgadores não podem deixar de aplicar norma estadual sob alegação de inconstitucionalidade.

O ICMS Garantido tem a seguinte base normativa:

> **Lei nº 6.379/96**
>
> Art. 3º O imposto incide sobre:
>
> (...)
>
> § 1º O imposto incide também:
>
> (...)
>
> VI - sobre a entrada de mercadorias ou bens, quando destinados à comercialização, no momento do ingresso no território do Estado, nos termos do regulamento. (Inciso acrescentado pela Lei Nº 7.488 DE 01.12.2003, DOE PB de 02.12.2003)
>
> (...)

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. (Inciso acrescentado pela Lei Nº 7.488 DE 01.12.2003, DOE PB de 02.12.2003)

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;

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 Fazenda 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;

(...)

§ 2º O recolhimento previsto na alínea ‘g’ do inciso I deste artigo será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre o valor da base de cálculo apurado nos termos da alínea ‘b’ do inciso XII do art. 14 deste Regulamento, devendo o valor da operação de origem ou da pauta fiscal ser acrescido, quando for o caso, do IPI, do seguro, do transporte e de outras despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, assegurada a utilização do crédito fiscal no mês do efetivo recolhimento, nos termos de Portaria do Secretário de Estado da Fazenda.

Portaria nº 00048/2019/GSER

Art. 1° A relação de que trata a alínea “g” do inciso I do art. 106 do Regulamento do ICMS - RICMS, aprovado pelo Decreto n° 18.930, de 19 de junho de 1997, salvo exceções expressas,

> compreende todos os produtos primários, semi-elaborados e industrializados, destinados à comercialização.

Não procede, portanto, a premissa de que a exigência estaria fundada exclusivamente em decreto e portaria. A incidência sobre a entrada de mercadorias destinadas à comercialização e o respectivo critério temporal estão previstos nos arts. 3º, § 1º, VI, e 12, XV, da Lei nº 6.379/96. O regulamento e a portaria apenas os detalham.

Saber se essa previsão legal satisfaz o grau de densidade normativa exigido pelo Tema 456 seria realizar juízo de constitucionalidade. A Lei nº 10.094/2013 o subtrai da competência deste Conselho:

> Art. 55. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:
>
> I - a declaração de inconstitucionalidade;
>
> II - a aplicação de equidade.
>
> Art. 72-A. No julgamento do processo administrativo tributário é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:
>
> I - em ação direta de inconstitucionalidade;
>
> II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspendido a execução do ato normativo.

O Tema 456 foi fixado em recurso extraordinário com repercussão geral (RE 598.677), que examinou legislação de outra unidade da Federação. Não se trata de ação direta nem de decisão cuja execução tenha sido suspensa pelo Senado Federal. Não se configura, assim, nenhuma das ressalvas do art. 72-A. O entendimento está consolidado na Súmula nº 03 deste Conselho, aprovada pela Portaria nº 00311/2019/SEFAZ:

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

O Tribunal Pleno aplicou a súmula no Acórdão nº 614/2025 (Tribunal Pleno, Rel. Cons. Lindemberg Roberto de Lima). Especificamente quanto ao ICMS Garantido, esta Segunda Câmara afirmou, no Acórdão nº 288/2025 (Segunda Câmara, Rel. Cons. Lindemberg Roberto de Lima), que "a lei estadual que trata da matéria e a legislação correlata, são normas vigentes, devendo ser aplicadas obrigatoriamente pelos órgãos administrativos de julgamento".

A recorrente afirma não pedir a declaração de inconstitucionalidade, mas a interpretação da legislação estadual dentro de seus limites. Nesse plano, o argumento é acolhido em sua premissa: a lei condiciona a exigência à destinação das mercadorias à comercialização. É exatamente esse o critério que se aplica nos tópicos seguintes. A controvérsia, portanto, desloca-se para o plano dos fatos.

Também não há a alegada incoerência entre tratar a entrada como fato gerador e tratar o recolhimento como antecipação. A própria ementa do RE 598.677, transcrita pela recorrente, esclarece que, "no regime de antecipação tributária sem substituição, o que se antecipa é o critério temporal da hipótese de incidência". Esclarece ainda que se exige "que o momento eleito pelo legislador esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária".

É o que faz o art. 12, XV, da Lei nº 6.379/96. O legislador elegeu a entrada no território do Estado como momento de exigência do imposto relativo à operação mercantil subsequente, e o vínculo com esse núcleo é a destinação da mercadoria à comercialização. Dizer que o fato gerador se considera ocorrido na entrada e dizer que se antecipa o imposto da saída futura são, portanto, descrições do mesmo fenômeno.

A referência aos arts. 6º a 9º da LC nº 87/1996 não altera a conclusão. Tais dispositivos regulam a substituição tributária, e o lançamento não exige imposto por substituição, mas antecipação do imposto próprio da recorrente (art. 106, I, "g", do RICMS/PB). A eficácia vinculante da ADC 49 será examinada no tópico das transferências.

A tese de ofensa à reserva legal não pode, pois, ser acolhida.

2. Das aquisições interestaduais de produtos acabados e da alegada industrialização por acondicionamento

A recorrente sustenta que, sendo estabelecimento industrial, não se sujeita ao ICMS Garantido. Afirma que a natureza "venda de produção do estabelecimento" qualifica a remetente, e não o destino dado pela destinatária, e que o acondicionamento caracteriza industrialização. Junta a Resolução FAIN nº 036/2018 e projeto econômico de 2023.

A sentença manteve a exigência. Assentou que os XMLs descrevem produtos prontos e acabados, que a alegação de recebimento a granel não foi provada e que o estabelecimento industrial assume condição comercial em relação às mercadorias adquiridas para revenda sem transformação.

O critério legal não é o enquadramento cadastral do estabelecimento, mas a destinação das mercadorias: o art. 12, XV, da Lei nº 6.379/96 refere-se a "mercadorias ou bens destinados à comercialização", e o art. 1º da Portaria nº 00048/2019/GSER, a produtos "destinados à comercialização". As expressões "estabelecimentos comerciais" (art. 3º, XV, e art. 106, I, "g", do RICMS/PB) devem ser lidas à luz da lei que regulamentam.

Assim, o estabelecimento industrial que adquire mercadorias prontas para revenda atua como comercial em relação a essas operações. É o entendimento do Tribunal Pleno no Acórdão nº 387/2024 (e-Processo nº 2022.000371514-1, Rel. Cons. Heitor Collett), cujo fundamento, nesse ponto, permanece íntegro:

> *"O fato de operar como estabelecimento industrial, diferentemente do que afirma a recorrente, não é condição*

> *suficiente para eximi-la do pagamento do ICMS Garantido. Mostra-se essencial, para configurar a impossibilidade de exigência deste tributo, que as mercadorias tenham sido adquiridas como insumos / matéria-prima e destinadas à industrialização.*
>
> *A atividade industrial, não excluiu a comercial. Assim, quando a empresa compra ou recebe por transferência, produtos com o fito específico de comercialização, a empresa passa a atuar como estabelecimento comercial."*

Resta saber se as mercadorias adquiridas da **Art Fritas** e da **Gratícia** foram submetidas a industrialização no estabelecimento da recorrente. A modalidade invocada está assim definida no RICMS/PB:

> Art. 2º (...)
>
> § 11. Considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como, a que:
>
> (...)
>
> IV - importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

O acondicionamento pressupõe, portanto, que o estabelecimento altere a apresentação do produto pela colocação de embalagem. A colocação de embalagem destinada apenas ao transporte não se enquadra na hipótese.

O demonstrativo fiscal (fls. 8 a 307) reproduz, item a item, a descrição constante dos XMLs. Todos os itens adquiridos dos dois fornecedores são batata ondulada e batata palha (NCM 2005.20.00), descritos em pacotes individuais de 17 g, 40 g, 80 g, 120 g e 400 g, agrupados em caixas ("24X40G", "10X400G", "CX C/ 24 PCTS", "CX C/ 60 UNIDADES").

Parte desses itens já ingressa com as marcas "Reizinho" e "Rei de Ouro", que também identificam produtos recebidos das filiais da recorrente. Os produtos chegam, portanto, na apresentação final destinada ao consumidor. Não há registro de mercadoria a granel, nem de unidade de medida compatível com o alegado ensacamento.

Diante dessa prova documental, competia à recorrente demonstrar que, apesar da descrição dos documentos, as mercadorias foram efetivamente reembaladas com alteração de sua apresentação (art. 56, parágrafo único, da Lei nº 10.094/2013). Poderia fazê-lo com registros de produção, consumo de material de embalagem, notas de aquisição de embalagens ou controle de estoque. Nada disso foi apresentado.

A Resolução FAIN nº 036/2018 e o projeto econômico de 2023, segundo a própria recorrente, destinam-se à "caracterização do estabelecimento e do contexto produtivo". A condição industrial da recorrente, porém, nunca foi negada; o que se discute é a destinação destas mercadorias específicas. Documentos genéricos sobre linhas de produção não demonstram que produtos recebidos em embalagem final de consumo tenham passado por etapa industrial.

A observação de que a natureza "venda de produção do estabelecimento" qualifica apenas a remetente é correta. Mas a fiscalização não se apoiou apenas nela, e sim no conjunto formado pela natureza da operação e pela descrição dos produtos, prontos para revenda.

A recorrente invoca o Acórdão nº 122/2016 (Tribunal Pleno, Rel. Cons.ª Domênica Coutinho de Souza Furtado). Naquele julgamento, em recurso hierárquico, manteve-se a improcedência da acusação de falta de recolhimento do ICMS Garantido lavrada contra estabelecimento industrial. O julgador singular havia consultado todas as notas fiscais relacionadas pela fiscalização e concluído que nenhuma delas correspondia à aquisição de mercadorias para comercialização: tratava-se de transferências de produtos sujeitos à substituição tributária, de matérias-primas para industrialização e de bens destinados ao ativo fixo.

É certo que o voto condutor também afirmou que a autuada, por exercer atividade industrial, não estaria submetida ao ICMS Garantido. Essa afirmação, contudo, veio acompanhada da constatação de que nenhuma das operações autuadas se destinava à revenda, o que bastava, por si, à improcedência. De todo modo, o Tribunal Pleno assentou depois, no Acórdão nº 387/2024 (Tribunal Pleno, Rel. Cons. Heitor Collett), acima transcrito, que a atividade industrial não afasta a exigência sobre mercadorias adquiridas ou recebidas com o fim específico de comercialização.

O que o precedente revela, portanto, é que o critério decisivo é a destinação das mercadorias, verificada documento a documento. No caso, essa verificação conduz à conclusão oposta: as mercadorias adquiridas da *Art Fritas* e da *Gratícia* são produtos acabados, recebidos na embalagem final de consumo, e a recorrente não demonstrou que tenham sido empregadas como insumo ou destinadas ao ativo.

A acusação está devidamente caracterizada quanto às aquisições dos fornecedores externos.

3. Das transferências recebidas das filiais

A recorrente sustenta que não incide ICMS no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular (Tema 1.099 do STF, ADC 49 e Súmula 166 do STJ). Afirma que o Tema 1.367 impede a cobrança relativa a fatos geradores anteriores a 2024 não pagos e que o Acórdão nº 387/2024 não lhe é aplicável. Acrescenta que o CFOP 6.152 não demonstra venda futura e que a falta de nota de baixa não converte a entrada em aquisição comercial.

Como já estabelecido, **a sentença entendeu que o ICMS Garantido não tributa o deslocamento entre estabelecimentos, mas antecipa o imposto das operações subsequentes**. Acrescentou que a alegação de devolução para descarte não foi provada: os documentos não foram emitidos com CFOP de devolução e não houve emissão de notas de baixa de estoque.

O STF fixou, no Tema 1.099 (ARE 1.255.885), a tese de que "não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia". Na ADC 49, declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos da LC nº 87/1996 que autorizavam a tributação dessas operações.

No Tema 1.367 (RE 1.490.708), em embargos de declaração, firmou que "a modulação dos efeitos estabelecida no julgamento da ADC nº 49/RN-ED não autoriza a cobrança do ICMS lá debatido quanto a fatos geradores ocorridos antes de 2024 em relação aos quais não tenha havido o pagamento do tributo".

Desde logo, reconhece-se que o Acórdão nº 387/2024, no ponto relativo às transferências, apoiou-se na modulação da ADC 49. Considerou devida a cobrança porque o contencioso se instaurara após 29/04/2021. Essa premissa foi superada pelo Tema 1.367 e, por isso, não é adotada neste voto. Também procede a observação de que, naquele caso, o relator conferiu as saídas das mesmas mercadorias.

A manutenção da exigência, contudo, não depende daquela premissa. Os precedentes do STF tratam do "ICMS lá debatido", isto é, do imposto incidente sobre a própria operação de deslocamento, cuja saída se dá no Estado de origem. É esse o imposto que não incide e cuja cobrança retroativa o Tema 1.367 vedou.

O ICMS Garantido é exigência de natureza diversa. Não grava o deslocamento entre a filial e a matriz, mas antecipa o imposto devido pela recorrente na operação mercantil subsequente, a saída das mercadorias de seu estabelecimento paraibano para terceiros (art. 12, I, da Lei nº 6.379/96). Essa **operação envolve transferência de titularidade** e configura fato gerador inquestionável do imposto.

Confirma-o a sistemática de cálculo. O imposto corresponde à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, com dedução do ICMS destacado na origem, e o valor recolhido é utilizado como crédito fiscal no mês do efetivo recolhimento (art. 106, § 2º, do RICMS/PB). A exigência não acrescenta ônus autônomo à transferência: antecipa parcela do imposto que seria devido na saída subsequente e é compensada na apuração.

É esse o entendimento desta Segunda Câmara. No já estudado Acórdão nº 288/2025 (Segunda Câmara, Rel. Cons. Lindemberg Roberto de Lima), ao examinar autuação em que a recorrente sustentava tratar-se de meras transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, com invocação da ADC 49, a Câmara manteve a exigência e assentou:

> *"(...) o ICMS garantido tem a natureza de uma antecipação de crédito tributário decorrente de saídas de mercadorias para comercialização, com direito a crédito fiscal, diante do*

> *princípio da não cumulatividade do ICMS, não se equiparando aos fatos geradores de diferencial de alíquotas, incidente no caso de entradas interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo fixo e uso e consumo do estabelecimento."*

No mesmo sentido, o Acórdão nº 333/2025 (Segunda Câmara, Rel. Cons. Eduardo Silveira Frade), relativo a autuação originada de malha fiscal do ICMS Garantido sobre transferências, registrou em sua ementa a "inaplicabilidade da ADC nº 49 do Pretório Excelso".

Como visto no tópico anterior, o momento eleito pelo legislador vincula-se ao núcleo da exigência pela destinação da mercadoria à comercialização (art. 12, XV, da Lei nº 6.379/96). A lei não distingue a natureza jurídica da entrada, se de compra ou de transferência. O que importa é que a mercadoria se destine à revenda.

O critério da destinação foi igualmente aplicado pela Primeira Câmara no Acórdão nº 130/2024 (Primeira Câmara, Rel. Cons. Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon): "configurada a transferência de mercadorias destinadas à revenda, impõe-se a obrigatoriedade de recolhimento do ICMS-Garantido". Registre-se que aquele acórdão também invocou a modulação da ADC 49, premissa que, pelas razões já expostas, não se adota aqui.

Não se desconhecem os precedentes em sentido contrário, que não infirmam a conclusão. O Acórdão nº 416/2023 (Primeira Câmara, Rel. Cons. Heitor Collett) afastou o ICMS Garantido em transferências com fundamento direto na ADC 49, por se tratar de processo pendente em 29/04/2021, sem examinar a natureza de antecipação da exigência. Esse entendimento não foi seguido por esta Segunda Câmara no Acórdão nº 288/2025, que registrou sua ausência de efeito vinculante a partir de um debate mais maduro.

O Acórdão nº 079/2026 (Primeira Câmara, Rel. Cons. Heitor Collett) declarou, de passagem, não caber "a cobrança do ICMS DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS nas operações de transferências de bens entre estabelecimentos da mesma empresa". O fez depois de anular a exigência por vício material, em caso de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo de estabelecimento industrial.

No diferencial de alíquotas sobre bens de uso, consumo ou ativo, a entrada encerra o ciclo de circulação, sem operação mercantil subsequente a antecipar, de modo que a exigência recai, em substância, sobre o próprio deslocamento. É justamente a distinção traçada no Acórdão nº 288/2025, que não se aplica a mercadorias destinadas à revenda.

O Acórdão nº 642/2023 (Tribunal Pleno, Rel. Cons. Heitor Collett), por sua vez, afastou o ICMS incidente na própria saída interestadual de bens do ativo imobilizado em transferência (CFOP 6.552), em processo pendente desde 2016. Trata-se do imposto sobre o deslocamento, alcançado diretamente pela ADC 49, e não da antecipação do imposto devido em operação mercantil subsequente.

Por isso, a origem das mercadorias em estabelecimento do mesmo titular é irrelevante para a incidência do ICMS Garantido, desde que se destinem à comercialização. Inversamente, se as mercadorias transferidas não se destinassem à

revenda, como no retorno para descarte alegado pela recorrente, o imposto não seria devido. A questão, portanto, é de prova.

As notas fiscais foram emitidas pelas filiais sob o CFOP 6.152, cuja natureza, registrada no memorial fiscal, é "transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros". Os registros juntados com o recurso confirmam esse dado: segundo a recorrente, há correspondência para 2.513 dos 2.514 documentos relacionados no demonstrativo, todos sob o mesmo código. A prova trazida, longe de infirmar a premissa fiscal, a corrobora.

A codificação fiscal das operações dispõe de códigos próprios para a devolução de mercadoria recebida em transferência, distintos do código de transferência utilizado. As filiais não os utilizaram. As notas de transferência também não fazem referência a qualquer devolução recebida de clientes.

Os registros de entradas das filiais documentam devoluções de clientes sob o CFOP 1.202, cada uma vinculada à nota de venda original. Não há, porém, elo documental entre essas devoluções e as remessas à matriz, nem por nota, nem por item. Uma mercadoria devolvida por cliente, ademais, pode ser novamente comercializada, de modo que sua origem não afasta, por si, a destinação comercial.

Os próprios registros revelam dados incompatíveis com a tese de retorno para descarte. Na filial do Rio Grande do Norte, as devoluções escrituradas correspondem a cerca de 12,6% (2021) e 3,4% (2022) do valor das remessas por transferência. Parte expressiva dessas remessas, ademais, destina-se à filial de Pernambuco, e não à matriz.

Remessas regulares, mensais e de grande volume de produtos acabados e embalados para o consumidor (colorífico, condimentos, bebida láctea em pó, salgadinhos, batata palha, milho para pipoca), sob código de transferência de mercadoria adquirida de terceiros, são compatíveis com a reposição de estoque para venda. Não o são com o retorno de produtos avariados para descarte.

A recorrente sustenta que a falta de nota de baixa não converte a entrada em aquisição comercial. O argumento inverte o ônus da prova. Demonstrada pelos próprios documentos fiscais a entrada de mercadorias prontas para comercialização, cabia à recorrente comprovar a destinação diversa que alega (art. 56, parágrafo único, da Lei nº 10.094/2013).

Se as mercadorias tivessem sido descartadas, a recorrente disporia de prova documental própria, como notas de baixa de estoque, termos de inutilização e o correspondente estorno de créditos, como registrou o autuante. A própria recorrente, porém, reconhece a inexistência desses documentos. Não se exige, com isso, imposto por falta de estorno ou por descumprimento de obrigação acessória: a ausência desses documentos apenas evidencia que a destinação alegada não foi provada.

Também não socorre a recorrente o Acórdão nº 413/2016 (Tribunal Pleno, Rel. Cons.ª Maria das Graças Donato de Oliveira Lima). O precedente reafirmou, em sua ementa, que "é devido o pagamento do ICMS Garantido nas aquisições interestaduais de mercadorias em outras unidades da Federação e destinadas à revenda". Excluiu apenas as notas fiscais de aquisição cujas mercadorias foram objeto de

devolução ou retorno ao remetente. A exclusão foi feita nota a nota, pois para cada nota de aquisição a contribuinte apresentou a nota fiscal de devolução ou retorno correspondente, comprovando o desfazimento da operação.

A situação dos autos é inversa. A recorrente não pretende excluir entradas desfeitas por devolução ao remetente; pretende qualificar como retorno as próprias entradas autuadas, recebidas de suas filiais sob o CFOP 6.152. Para isso, não indicou um único documento que vincule qualquer dessas remessas a operação anterior da qual fosse o retorno. Pelas mesmas razões, não procede o pedido subsidiário de exame individualizado.

A acusação está devidamente caracterizada quanto às transferências recebidas das filiais.

4. Da alegada inclusão de mercadorias sujeitas à substituição tributária na base de cálculo

A recorrente renova a alegação de que o demonstrativo incluiu mercadorias sujeitas à substituição tributária, indicando as NCMs 1905.90.90 e 1901.10.10, e pede a recomposição da base de cálculo.

A sentença rejeitou a arguição por genérica, observando que o código NCM, isoladamente, não define o enquadramento no regime, sendo necessário identificar o produto e o respectivo CEST.

O entendimento deve ser mantido. A recorrente não identificou as notas fiscais, os itens, os CESTs nem os itens do Anexo 05 do RICMS/PB que, vigentes em 2021 e 2022, sujeitariam essas mercadorias ao regime. Também não demonstrou retenção de imposto na origem. O demonstrativo fiscal, aliás, não registra ICMS-ST retido em nenhum dos itens autuados.

A mera indicação de dois códigos de nomenclatura não infirma o lançamento, cujo ônus de desconstituição pertencia à recorrente (art. 56, parágrafo único, da Lei nº 10.094/2013). A alegação não pode ser acolhida.

5. Do pedido subsidiário de diligência

A recorrente requer a conversão do julgamento em diligência para confronto das transferências com XMLs e registros, exame dos itens das NCMs indicadas, exame das aquisições externas, conferência do prazo da notificação e das fórmulas, alíquotas, deduções e pagamentos da planilha.

A diligência deve ser fundamentadamente deferida ou negada, e o requerente deve indicar com precisão os pontos controversos e fornecer os elementos necessários ao esclarecimento (art. 59, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.094/2013).

O pedido não preenche esses pressupostos. Quanto às transferências, os XMLs e registros estão em poder da própria recorrente, que juntou parte deles, e o documento essencial ao acolhimento de sua tese (o registro da baixa ou inutilização das

mercadorias) é por ela reconhecido como inexistente. Diligência não se presta a produzir prova que a parte declara não possuir.

Quanto à substituição tributária, não foi indicado um único item. Quanto às aquisições externas, não foram apontados quais registros de produção ou de embalagem existiriam a examinar. Quanto ao prazo da notificação, a questão é de direito e foi resolvida na primeira preliminar.

Quanto às fórmulas e valores, esta relatoria conferiu o demonstrativo. Os totais mensais coincidem com os lançados no auto de infração. O imposto corresponde à diferença entre a alíquota interna e a interestadual aplicada à origem de cada operação, nos termos do art. 106, § 2º, do RICMS/PB, e não há registro de pagamento a deduzir. A recorrente, por sua vez, não apontou erro aritmético concreto.

Assim, indefiro o pedido de diligência.

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do Recurso Voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovimento*, mantendo a sentença que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00005517/2025-99**, lavrado em 15/12/2025 em face de **VALERIANO VALENTE DE OLIVEIRA & CIA LTDA**, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de **R$ 1.439.655,00** (um milhão, quatrocentos e trinta e nove mil, seiscentos e cinquenta e cinco reais), sendo **R$ 959.769,96** (novecentos e cinquenta e nove mil, setecentos e sessenta e nove reais e noventa e seis centavos) a título de ICMS, por violação aos arts. 3º, XV, 14, XII, e 106, I, "g", do RICMS/PB, c/c os arts. 1º e 3º da Portaria nº 00048/2019/GSER, e **R$ 479.885,04** (quatrocentos e setenta e nove mil, oitocentos e oitenta e cinco reais e quatro centavos) a título de multa por infração, com fundamento no art. 82, II, "e", da Lei nº 6.379/96. Precedentes.[i]

Intimações necessárias.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 28 de outubro de 2026.

Vinícius de Carvalho Leão Simões
Conselheiro Relator

---

[i] Precedentes citados, por ordem de referência: Acórdãos nº 054/2026 (Primeira Câmara, Rel. Cons. Vinicius de Carvalho Leão Simões), 047/2026 (Primeira Câmara, Rel. Cons. Vinicius de Carvalho Leão Simões), 246/2022 (Tribunal Pleno, Rel. Cons.ª Maíra Catão da Cunha Cavalcanti Simões), 231/2025 (Tribunal Pleno, Rel. Cons. Vinicius de Carvalho Leão Simões), 024/2023 (Segunda Câmara, Rel. Cons. Sidney Watson Fagundes da Silva), 449/2025 (Segunda Câmara, Rel. Cons. Rômulo Teotônio de Melo Araújo), 387/2024 (Tribunal Pleno, Rel. Cons. Heitor Collett), 614/2025 (Tribunal Pleno, Rel. Cons. Lindemberg Roberto de Lima), 288/2025 (Segunda Câmara, Rel. Cons. Lindemberg Roberto de Lima), 122/2016 (Tribunal Pleno, Rel. Cons.ª Domênica Coutinho de Souza Furtado), 333/2025 (Segunda Câmara, Rel. Cons. Eduardo Silveira Frade), 130/2024 (Primeira Câmara, Rel. Cons. Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon), 416/2023 (Primeira Câmara, Rel. Cons. Heitor Collett), 079/2026 (Primeira Câmara, Rel. Cons. Heitor Collett), 642/2023 (Tribunal Pleno, Rel. Cons. Heitor Collett) e 413/2016 (Tribunal Pleno, Rel. Cons.ª Maria das Graças Donato de Oliveira Lima).