



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº: 016_2023

52ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 07/12/22

PROCESSO DE RECURSO: 1/5/2021

AUTO DE INFRAÇÃO A.I.: 1/202006066-0

RECORRENTE: C & A MODAS SA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: GEIDER DE LIMA ALCÂNTARA

EMENTA: ICMS –FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS- OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E MULTA. 1- Infringidos como infringidos os arts. 73 e 74 do Dec. 24569/97 alterado pelo Dec. 28.326/06. 2- Penalidade prevista no art. 123, I “c” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03. 3- Decisão singular pela procedência da ação fiscal. 4- Recurso ordinário conhecido e provido, para julgar nulo o auto de infração em virtude de erro na metodologia do levantamento fiscal. 5- Decisão em consonância com o opinativo da Douta Procuradoria Geral do Estado realizado oralmente em sessão.

PALAVRAS-CHAVE: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS – RECURSO ORDINÁRIO PROVIDO - AUTO DE INFRAÇÃO DECLARADO NULO POR ERRO NA METODOLOGIA UTILIZADA NO LEVANTAMENTO FISCAL.

01 – RELATÓRIO

A presente autuação foi lavrada em desfavor de C & A MODAS SA. Trata o auto de infração da acusação de que a recorrente, no exercício de 2016, deixou de recolher o ICMS-Substituição Tributária (código de Receita 1031) devidos na forma e nos prazos contidos no Decreto nº 28.326/2006, no montante de R\$141.233,33 (cento e quarenta e um mil, duzentos e trinta e três reais e trinta e três centavos).



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

A fiscalização analisou as entradas de mercadorias destinadas à revenda escrituradas nos arquivos EFD/Sped transmitidos, com relação aos Registros C170, constatou-se que o contribuinte, em algumas dessas operações, efetuou, indevidamente a escrituração no CFOP 2152 (transferências interestaduais para comercialização), aproveitando-se, também, indevidamente, do crédito destacado nos respectivos documentos fiscais, uma vez que as mercadorias envolvidas nestas operações estão sujeitas à Substituição Tributária por entradas, prevista no Decreto nº 28.326/2006.

Salienta, o Auditor, que referidas operações deveriam ter sido escrituradas no CFOP 2409 (Transferência interestadual para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de Substituição Tributária).

Finaliza, declarando, que, a autuada, além de ter aproveitado, indevidamente créditos fiscais em sua conta gráfica, deixou de efetuar o recolhimento ao estado do Ceará dos valores de ICMS-ST (Código da Receita: 1031), devidos na forma e nos prazos contidos no Decreto nº 28.326/2006.

O agente fiscal apontou como infringidos os arts. 73 e 74 do Dec. 24569/97 alterado pelo Dec. 28.326/06, sendo aplicada a penalidade prevista no art. 123, I "c" da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03.

A empresa autuada apresentou impugnação (fls. 63 a 71), na qual alega, em síntese, os seguintes pontos:

- 1- A nulidade do auto de infração por vício de fundamentação /motivação;
- 2- A confiscatoriedade da multa, o que é tema de repercussão geral no STF;
- 3- Caso não reconhecida a nulidade, seja reconhecida a inexistência de falta de pagamento e o conseqüente cancelamento do Auto de infração.

Através de Julgamento nº 617/2021 o julgador singular decidiu pela manutenção da autuação, por entender que o auto foi devidamente motivado; que não restam dúvidas do ilícito praticado e que a multa respeita o princípio do não confisco.

Insatisfeito com o resultado do Julgamento Singular a empresa autuada apresenta recurso ordinário, (fls.98-103), alegando resumidamente que:

1. Houve vício no Julgamento de 1ª Instância por ausência de fundamentação da decisão, no que diz respeito à confiscatoriedade da multa;
2. Deva ser nulo o Auto de Infração por deficiência de motivação o que restringiu o direito de defesa da recorrente;
3. A Multa Confiscatória;



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

4. O auto de infração deve ser cancelado ou reduzido o seu valor, conforme argumentos apresentados.

A Assessoria Processual Tributária concluiu pelo conhecimento do Recurso Ordinário, para negar-lhe provimento, para que seja mantida a decisão singular de PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

A Procuradoria Geral do Estado do Ceará, representada pelo Dr. Mateus Viana Neto manifestou-se oralmente em sessão pelo conhecimento do Recurso ordinário, dando-lhe provimento, no sentido de declarar NULO o auto de infração, por metodologia inadequada.

É o breve relato.

02 – VOTO DO RELATOR

2.1 - DA TEMPESTIVIDADE E ADMISSIBILIDADE :

O Recurso ordinário que ora se julga foi apresentado em razão do Julgamento nº: 617/2021 sendo protocolado de forma tempestiva e por estarem presentes os pressupostos processuais da espécie recursai tomo conhecimento do mesmo.

2.2 – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO POR VÍCIO NA METODOLOGIA UTILIZADA NO LEVANTAMENTO FISCAL

O levantamento fiscal apontou diversas NF's que já estavam registradas no SITRAM, sendo que o agente atuante não fez a conferência do SITRAM para verificar se houve pagamento ou não do imposto, realizou o levantamento com base na substituição tributária de produtos de tributação normal.

O agente fiscal tem o dever de respeitar a legalidade e a legítima relação jurídico-tributária que a mesma impõe, devendo esta relação não ser permeada meramente de poder, pois em uma relação de poder, invariavelmente ocorre a imposição de uma vontade sobre a outra.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

Nesse sentido, Bacellar Filho¹ dispõe:

A análise isolada do art.5º, inc. LV, poderia levar ao entendimento segundo o qual o procedimento somente estaria elevado à garantia constitucional quando inserido em um processo. Contudo, o art. 5º, inc. LIV garante o “devido processo legal”. Vincula, portanto, o exercício do poder ao modelo procedimental estabelecido pela Constituição e pela lei. O procedimento, até quando não inserido no processo, funciona como garantia constitucional, assegurando regularidade e racionalidade do poder estatal e do dever particular.

O aspecto administrativo do Estado está sujeito ao arcabouço jurídico conhecido como Direito Público. Os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência na esfera da administração pública, dispostos no artigo 37 da Constituição Federal de 1988² e norteiam as leis infraconstitucionais.

O procedimento administrativo idôneo longe de simples instrumento de atuação do Estado é para o administrado uma garantia de que o ato administrativo do agente atuante respeitará a legalidade e que ao contribuinte será dado o direito ao devido processo legal, quando o ato vier a ser questionado, conforme preconiza o art. 5º, inciso LIV da CR/88³.

O princípio da igualdade tributária, salvaguardado pela Constituição Federal de 1988, no seu artigo 150, inciso II, dispõe sobre o tratamento igualitário a ser dispensado, conforme segue:

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

II - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

A Isonomia ou Igualdade segundo Luciano Amaro é uma garantia do indivíduo e não do Estado. Assim, se, diante de duas situações que merecem igual tratamento, o

¹ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 60.

² Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência[...]

³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

fisco assim exigir levantamento metodológico de forma distinta para contribuintes diferentes, o ato da administração fiscal estará indo de encontro ao princípio comentado. (AMARO; LUCIANO; 2012: 160).

Essa igualdade principiológica mantêm a ordem econômica e a possibilidade de livre concorrência entre os contribuintes, uma vez que devem sujeitar-se às mesmas limitações impostas pelo Estado, caso assim não o fosse, teríamos um dos contribuintes obtendo vantagem em relação ao outro que estivesse mais onerado, possibilitando assim que um pudesse praticar preços mais baixos em relação aos demais.

O lançamento do crédito tributário, por sua vez é realizado através da lavratura do auto de infração e obedece a modalidade direta ou de ofício, na qual o agente público competente pratica o ato sem a ingerência do sujeito passivo.

O cálculo do montante do tributo devido deve demonstrar sua liquidez e a base de cálculo estabelecida, não existindo margem para discricionariedade, apenas o devido respeito aos estritos limites da lei, sob pena de responsabilidade funcional conforme determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional, conforme segue *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O lançamento tributário é procedimento, para o qual segundo Machado⁴ a teor do que dispõe o art. 142 do CTN, afirma que “O lançamento administrativo é na verdade um procedimento, no sentido de atividade que, por afetar direitos dos administrados, há de ser desenvolvida com obediência a certas formalidades legalmente impostas.”.

O Código Tributário Nacional no seu artigo 97, incisos II e IV⁵ estabelece limitações legais ao poder de tributar, para a majoração de tributos, fixação de alíquota

⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito e RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. Lançamento tributário e decadência in Lançamento tributário e decadência. Coord. Hugo de Brito MACHADO. São Paulo: Dialética: Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 200, p. 250.

⁵ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

IV- a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

e base de cálculo, estando intimamente vinculadas à metodologia de levantamento do tributo pela fiscalização fazendária.

As disposições contidas na Constituição Federal e no CTN expressam respectivamente os princípios da legalidade tributária e da reserva legal, estabelecendo limites para o exercício do poder de tributar dos entes públicos, garantindo aos contribuintes a não exigência de obrigações tributárias lançadas de ofício por autoridade que pratique qualquer ato com preterição as garantias processuais estabelecidas por Lei.

O procedimento fiscal desempenha função que vai além do interesse do particular perante o do fisco e é espelho da indisponibilidade do interesse público que os atos devem ser disciplinados. Inere dizer que para o exercício formal da competência tributária é imperioso conferir-lhe essência e fundamento, exatamente, nos princípios que regem a atuação da Administração Pública.

Por sua vez a deferência ao princípio da eficiência, pela perspectiva jurídica, não somente pela simples e necessária economicidade, mas concomitantemente com o respeito ao aspecto básico da eficácia que se pauta com a finalidade do ato ou do procedimento.

A eficácia do procedimento fiscal, no que tange o atendimento das finalidades a que se propõe o ato fiscalizatório da Administração Pública com todas as suas nuances, que devem ser verificadas no caso concreto, com a busca do agente público pela verdade material, antes do ato do lançamento.

A busca da verdade material, deste modo, a nosso ver, é o que adjudica substância à finalidade do procedimento fiscal, já que por imposição legal é o processo executório tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, conforme preceitua o art. 142 do CTN.

A almejada justiça fiscal está ligada de forma tão íntima ao procedimento de fiscalização, que a legislação cuidou de conceder aos órgãos de fiscalização as normas de instrução, com a finalidade de permitir o levantamento da existência e do fato tributário de forma a albergar o dever funcional resultante da atribuição de competência.

O dever funcional do Agente Fiscal não é um simples ônus da fiscalização, devendo zelar o ato procedimental, pois o desrespeito à busca pela verdade material



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

acerca da ocorrência do fato gerador, frustrará a própria finalidade do procedimento e a esperada justiça fiscal.

A autoridade fiscal deve optar pela metodologia de acordo com cada caso em específico e averiguar qual aquela que melhor se aplica, para a atividade econômica e conjuntura da tributação do contribuinte.

Os vícios de natureza material alcançam o lançamento em sua essência, em razão de distorções na manifestação de vontade da autoridade fiscal e a legalidade que o ato impõe, originando um ato eivado de nulidade. Portanto, a característico do vício material baseia-se no fato de resultar de defeito na manifestação devontade do poder público, a qual é essencial à validade do ato.

Desta feita, pelo entendimento exposto, o vício material possui fundamento nos pressupostos consubstanciais da existência e eficácia do ato, além de estar vinculado ao conteúdo do lançamento tributário, pela imperatividade dos pressupostos legais materiais inscritos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, conforme segue:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Podemos observar de forma didática a constatação do vício material decorrente do desacerto na apuração, na irretocável decisão decorrente do Julgamento no acordão nº: 1201-005.378 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que julgou o processo nº: 19675.000577/2007-91:

RECURSO DE OFÍCIO. NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO RECONHECIDA PELA INSTÂNCIA DE PISO. ERRO DE METODOLOGIA DO LEVANTAMENTO FISCAL QUE APURA CRÉDITO BASEADO EM REGIME TRIBUTÁRIO DIVERSO DA OPÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. É materialmente nulo o lançamento baseado em levantamento fiscal que apura o crédito tributário com base em parâmetros de regime tributário diverso daquele optado pelo contribuinte, evidenciando-se erro de metodologia na composição da base de cálculo e indicação de alíquotas do lançamento. A validade do lançamento está condicionada à realização de atos administrativos pautados no cumprimento de regras jurídicas, não se admitindo que a administração tributária pretenda convalidar erros que colidam com o regular atendimento aos princípios da legalidade e estrita tipicidade. Não é dado ao julgador corrigir



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

lançamento tributário mal feito, inadmitindo-se validar auto de infração claramente maculado pela pecha de vício material que decorra de inadequada composição da base de cálculo e equivocada indicação de alíquota. O erro de metodologia do levantamento fiscal macula integralmente o lançamento do crédito tributário em seu aspecto elementar, verdadeiramente substancial, tratando-se de vício insanável do qual resulta nulidade material do auto de infração. Se, por um lado, é verdade que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*), por outro, só não há prejuízo quando se pretende convalidar erros instrumentais simples, desde que seja dado ao contribuinte exercer sua defesa plenamente e condicionado ao fato de que o equívoco procedimental não gere embaraço ao devido processo legal. Não se negocia com a ilegalidade. Não se convalida erro materialmente insanável. Não se extraem efeitos jurídicos válidos de ato administrativo nulo. A imprestabilidade de atos administrativos de matriz tributária decorre da ausência de comprovação fenomênica dos elementos essenciais da hipótese normativa, de inadequada indicação da matéria tributável que subjaz à respectiva pretensão fazendária, do incorreto cômputo do quanto devido, e/ou da errônea atribuição de sujeição obrigacional passiva e ativa dos titulares de direitos e obrigações. Quaisquer dessas pechas destrói o lançamento e o torna inservível aos fins a que se destina, por ausência de legalidade que justifique validá-lo. É dever do julgador administrativo tributário desconstituir o lançamento que seja praticado com inadequação da apuração dos elementos essenciais à constituição do crédito tributário, representados nos respectivos critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal da norma jurídica tributária, sem os quais se deve reconhecer a nulidade material ou improcedência dos autos de infração que desatendam a previsão legal. CARF, Acórdão 1201-005.378, julg. 21/10/2021.

Para a constatação da nulidade no presente processo deve-se adentrar ao núcleo do procedimento fiscal, pois conceitualmente os vícios possuem uma certa similaridade, contudo quando aprofundamos a o alcance da contaminação do levantamento, podemos constatar que vai além do vício de forma, para desrespeitar a legalidade.

É o que preconiza a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos, conforme segue: “a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento”.

Portanto constata-se a superação do vício formal pelo vício material, em vista do erro de direito, por desrespeito a escorreita metodologia de levantamento que a legislação tributária vigente impõe. Percebe-se que os erros do ato administrativo vão além do ato propriamente dito, contaminando a própria concepção da apuração do tributo pelo desrespeito à lei, sendo para tanto impossível a revisão do lançamento.

Pelo exposto, voto pelo conhecimento do Recurso ordinário, para no mérito declarar NULO o auto de infração, em vista do desacerto da metodologia por vício material do levantamento aplicado.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

É como voto

03 – DECISÃO

Visto, relatado e discutido o PROCESSO DE RECURSO No.: 1/5/2021 A.I.: 1/202006066-RECORRENTE: C& A MODAS S/A. RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. CONSELHEIRO RELATOR: GEIDER DE LIMA ALCÂNTARA.DECISÃO: A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve por maioria de votos, dar provimento para reformar a decisão de procedência proferida no julgamento monocrático, para declarar NULO o auto de infração, por metodologia inadequada, nos termos do voto do conselheiro relator, em conformidade com o entendimento manifestado em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Foram votos discordantes os conselheiros Francisco Albanir Silveira Ramos e Francisco Ivanildo Almeida França que se manifestaram pelo encaminhamento do processo para perícia, considerando que em análise feita em sessão, por amostragem, das notas fiscais Nº NFe 496482 e Nº484859 que constam no relatório da autuação constante nos autos, restou identificado que as notas fiscais retro citadas estão registradas no Sistema de Trânsito de Mercadorias- SITRAM e o imposto por substituição tributária ICMS-ST foi devidamente recolhido, além de constar itens no relatório que entenderam não serem sujeitos à substituição tributária prevista no Dec. 28.326/06, a exemplo de Cinto classificado na NCM 62171000, o que requereria uma análise pericial para averiguar a parcial procedência do auto de infração em questão.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 09 de FEVEREIRO de 2023.

Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior
PRESIDENTE

Geider de Lima Alcântara
Conselheiro relator