



CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

SECRETARIA DA FAZENDA

Contencioso Administrativo Tributário Conselho de Recursos Tributários 1ª Câmara de Julgamento

Resolução Nº **198/2022**

Sessão: 45ª Sessão Ordinária de 18 de novembro de 2022

Processo Nº: 1/4450/2017

Auto de Infração Nº: 1/201709100-0

Recorrente: CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A

CGF: 06.973.440-2

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

1. Falta de recolhimento de imposto decorrente de crédito indevido. 2. Não comprovação pelo contribuinte do recolhimento. 3. Dispositivo infringido: art. 436 do Decreto nº 24.569/97. 4. Recurso ordinário conhecido e parcialmente provido. 5. Auto de infração julgado **parcial procedente**, com fundamento no laudo pericial, nos termos do voto do relator, em desacordo com o parecer da Assessoria Processual Tributária, e em conformidade com manifestação, em sessão, do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. 6. Penalidade nos termos do art. 123, I, "e", da Lei nº 12.670/96.

Palavras-chave: ICMS. Falta de recolhimento. ICMS ST. Parcial procedência.

RELATÓRIO

A autuação fiscal versa sobre o seguinte teor:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO QUE NÃO EFETUOU A CORRETA APURAÇÃO.

O contribuinte deixou de recolher o ICMS ST no período de março a maio de 2016 tendo em vista ter lançado crédito superior ao estabelecido pelo art. 8º da Instrução Normativa nº 12/2016, no montante de R\$ 440.505,41, conforme arquivo de planilhas demonstrativas, EFDs e Nf-es em CD anexo.



CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

Trata-se de Auto de Infração com imposição de imposto no valor de R\$ 440.505,41 (quatrocentos e quarenta mil, quinhentos e cinco reais e quarenta e um centavos) e multa de R\$ 881.010,82 (oitocentos e oitenta e um mil, dez reais e oitenta e dois centavos). Período da infração: de 01/2016 a 07/2016. Dispositivo infringido: art. 436 do Decreto nº 24.569/97; e penalidade nos termos do art. 123, I, “e”, da Lei nº 12.670/96, com alteração dada pela Lei nº 13.418/03.

Nas informações complementares, a autoridade fiscal expõe que, em cumprimento ao Mandado de Ação Fiscal (MAF) nº 2017.04196, foi realizada auditoria fiscal restrita na empresa qualificada, referente ao período de 01/01/2016 a 31/07/2016, havendo observado que:

I) em análise aos recolhimentos de ICMS Substituição Tributária feitos pelo contribuinte, constatou-se a falta recolhimento do ICMS segundo demonstrativo do crédito tributário (fls. 03);

II) foi constatado que nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2016 o contribuinte deixou de recolher o ICMS ST, tendo sido o contribuinte notificado (Termo de Notificação nº 2017.08832) para comprovar o recolhimento;

III) após a perda do benefício da espontaneidade, e dada a não comprovação de recolhimento do imposto, houve a lavratura do auto de infração, tendo o contribuinte atuado em desacordo com o art. 8º da Instrução Normativa nº 12/2016, que permite o crédito exclusivamente referente às diferenças relativas às apurações de janeiro e fevereiro de 2016;

IV) Os valores que o contribuinte teria direito a se creditar, nos termos da IN nº 12/2016, assim como os valores lançados nas apurações de março, abril e maio de 2016 foram calculados (fls. 6), sendo que:

IV.I) A primeira linha indica o valor que, segundo calculamos, o contribuinte poderia ter aproveitado de crédito conforme IN 12/2016. A segunda linha demonstra o valor que o contribuinte lançou a título de crédito segundo a norma mencionada, o que resultou num aproveitamento indevido de crédito no montante de R\$ 240.774,72 (Duzentos e quarenta mil e setecentos e setenta e quatro reais e setenta e dois centavos). As linhas seguintes, a quarta e a quinta, trazem valores de créditos lançados a título de vendas e devolução de vendas no mês de março. Ocorre que a IN 12, conforme art. 8º, permitiu crédito apenas dos meses de janeiro e fevereiro, sendo assim também indevidos estes créditos lançados em março de 2016;

IV.II) Portanto, somados os valores de janeiro, fevereiro e março, encontramos o valor de R\$ 440.505,41 (Quatrocentos e quarenta mil e quinhentos e cinco reais e quarenta e um centavos) que o contribuinte aproveitou-se indevidamente de crédito no período mencionado;

IV.III) como o contribuinte, mesmo considerando o crédito indevido lançado em março, abril e maio de 2016 sempre apresentou saldo devedor em sua conta corrente de ICMS-ST, a consequência desse crédito indevido lançado pelo



CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

contribuinte foi o recolhimento a menor de ICMS-ST que efetivamente havia sido destacado em suas notas fiscais e pago por terceiros.

O contribuinte autuado interpõe tempestiva impugnação ao feito fiscal, aduzindo, preliminarmente, as seguintes nulidades: incompetência da autoridade designante; realização de procedimentos fiscais de auditoria plena em auditoria restrita; ausência de Termo de Início e de Termo de Conclusão de Fiscalização; imprecisão quanto ao período da infração e ao seu enquadramento legal. No mérito, sustenta o direito ao creditamento de ICMS ST recolhido a maior; a ocorrência de lançamento de crédito tributário desvinculado do objeto da auditoria fiscal restrita; imposição de multa de caráter confiscatório. Ao fim, pugna pelo acatamento das nulidades apontadas, ou pela improcedência do lançamento, ou, subsidiariamente, pela redução da penalidade cominada.

Por ocasião do julgamento de primeira instância, foi observado que:

I) incorreu decadência do crédito tributário, havendo sido o lançamento formalizado no prazo legal;

II) foram afastadas as preliminares de nulidade suscitadas;

III) no mérito, concluiu procedência da autuação fiscal, considerando a ocorrência de infração ao disposto nos arts. 436 c/c 473, § 1º, I, do Decreto nº 24.569/97, sendo aplicada a penalidade nos termos do art. 123, I, “e”, da Lei nº 12.670/96.

Em sede de recurso ordinário, a autuada reitera os argumentos expendidos na defesa e pugna pela nulidade ou improcedência do feito fiscal, ou, subsidiariamente, pela redução da penalidade cominada.

A Assessoria Processual Tributária se manifesta pela parcial procedência do feito fiscal, no sentido de reenquadrar a penalidade aplicada para a disposta no art. 123, I, “c”, da Lei nº 12.670/96.

A autuada realizou a juntada de memoriais (fls. 235/246) reiterando a tese explicitada em sede de defesa e de recurso ordinário.

Em sessão de julgamento realizada em 08 de outubro de 2019, resolveu a 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecimento do recurso ordinário interposto, decidiu pelo afastamento das nulidades suscitadas (vício de competência da autoridade designante; nulidade do lançamento; cerceamento ao direito de defesa) e pela conversão do feito em realização de perícia para esclarecimento dos seguintes aspectos: I) verificar a origem e composição dos créditos do ICMS glosados pelo autuante, referentes ao período de março de 2016 alusivo ao crédito indevido de vendas no valor de R\$ 162.373,54; II) verificar a origem e composição dos créditos do ICMS glosados pelo autuante, referentes ao período de março de 2016 alusivo ao crédito indevido das operações de devolução de vendas no valor de R\$ 37.357,15; III) elaborar novo quadro demonstrativo excluindo os valores relativos ao crédito indevido das



CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

operações de estorno dos meses de janeiro e fevereiro de 2016 no valor de R\$ 240.774,72, com fundamento no art. 8º da IN nº 12/2016, que autoriza a apropriação dos valores pagos a maior.

A CEPED elaborou trabalho pericial (fls. 274/277), trazendo as seguintes conclusões:

“Informamos que a origem e composição dos créditos do ICMS glosados pelo atuante no mês de março de 2016 relativo ao crédito indevido das operações de vendas bem como de devoluções de vendas, nos valores de R\$ 162.373,54 e R\$ 37.357,15, respectivamente, estão demonstrados na planilha “CRED INDEV VENDAS MAR16” e “CRED INDEV DEV VENDAS MAR16” no arquivo “Levantamento ST Vendas CE - Jan a Abr 16 CORRIGIDA PELA FISCALIZAÇÃO” na mídia acostada pela fiscalização às fls. 31 dos autos.

Atendendo ao pedido realizamos a exclusão dos valores relativos ao crédito indevido das operações de estorno dos meses de janeiro e fevereiro de 2016 no valor de R\$ 240.774,72 e obtivemos crédito indevido de R\$ 199.730,69, sendo o montante de R\$ 162.373,54 referente as vendas de março de 2016 e R\$ 37.357,15 referente as devoluções de vendas de março/2016.”

Em manifestação ao laudo pericial, a atuada sustenta que a CEPED deixou de proceder com a devida identificação da origem e composição do crédito de R\$ 199.730,69, de março de 2016 e limitou-se a indicar as folhas dos autos que supostamente demonstram sua origem e composição. Ao final pugna pela nulidade absoluta do lançamento do valor de R\$ 199.730,69, por impedimento da autoridade fiscal, com a desconstituição da penalidade aplicada nos termos do art. 123, I, 'e', da Lei nº 12.670/96.

Em apertada síntese, é o que se relata.

VOTO DO RELATOR

Compreende-se do teor do presente processo administrativo fiscal autuação alusiva à falta de recolhimento de ICMS ST, no valor de R\$ 440.505,41, nos termos das Informações Complementares e mídia anexa.

Destaque-se que o art. 473 do Decreto nº 24.569/97 dispõe sobre a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária em uma série de produtos elencados:

Art. 473. Fica atribuída a responsabilidade, na qualidade de contribuinte substituto, pela retenção e recolhimento do



CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

ICMS devido nas operações subseqüentes, ao contribuinte que promover operações internas, interestaduais e de importação com:

I –água mineral;

II –refrigerante;

III –cerveja e chope;

IV –xarope ou extrato concentrado destinado ao preparo de refrigerante em máquina pre-mix ou post-mix.

No que pertine ao rol de nulidades arguidas pelo contribuinte, impende destacar, em observância ao princípio da oportunidade, aplicável ao processo administrativo-tributário, que referidas matérias foram analisadas e afastadas, respectivamente, na 51ª e 73ª sessões ordinárias da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários de 2019 (fls. 271).

Por seu turno, a IN nº 12/2016, que divulga os valores relativos à venda a consumidor final de cervejas, refrigerantes, energéticos, isotônicos, gelo, águas minerais e águas adicionadas de sais, para efeito de cobrança do ICMS por substituição tributária, dispõe, em seu art. 8º:

Art.8º Os contribuintes industriais sediados neste Estado poderão apropriar-se do crédito, relativamente ao que foi pago a maior nas apurações de Janeiro e Fevereiro de 2016, nos meses subseqüentes.

Deste modo, em função da modificação de valores fixados em ato normativo, foi autorizado aos contribuintes industriais sediados neste Estado a apropriação de crédito de ICMS, nos meses subseqüentes, com relação a pagamentos a maior relativo às apurações de janeiro e fevereiro de 2016.

Por ocasião da impugnação (fls. 63) e do recurso ordinário (fls. 210), assevera a autuada que “deve a glosa fiscal dos créditos lançados no montante de R\$ 240.774,72 ser afastada, pois se trata de direito legítimo da impugnante de reaver os valores recolhidos a maior por aplicação equivocada da pauta fiscal em valores superiores aos praticados pelos seus concorrentes.”

Nesse tocante, é de se destacar que assiste razão ao contribuinte. Contudo, descabe a interpretação ampliativa, que também reconhece o direito à apropriação de crédito relativo a meses subseqüentes a fevereiro de 2016. É uma análise sutil, pois há uma diferença entre aproveitamento de crédito relativo a janeiro/2016 e fevereiro/2016, a ser realizado em períodos subseqüentes, e o aproveitamento de



CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

crédito referente a aos períodos subsequentes a janeiro/2016 e fevereiro/2016. A primeira hipótese, que é a intenção da norma, é conferir ao contribuinte que o aproveitamento de crédito relativo a janeiro/2016 e fevereiro/2016 se faça em períodos posteriores. Portanto, não é razoável supor que esse direito ao aproveitamento se estenda aos exercícios posteriores. O direito ao aproveitamento de créditos em si é que pode ser realizado nos meses subsequentes, sendo somente alusivo a janeiro/2016 e fevereiro/2016.

Nesse tocante, e por oportuno, pede-se *venia* para transcrever trecho do Parecer nº 15/2019, da Célula de Assessoria Processual Tributária, que bem elucida a questão, *in verbis*:

“Ocorre que o contribuinte afirma que não observou as alterações promovidas pela IN 12/2016 e continuou aplicando os valores anteriores nos meses de março e abril, que eram maiores para alguns produtos, ver fls. 207 dos autos. Com isso acabou recolhendo ICMS ST sobre preço maior que o estabelecido pela IN 12/2016. Após verificar essa ocorrência lançou mão da parcela de ICMS ST calculado a maior. A Pauta Fiscal estabelecida pela IN 12/2016 serve como parâmetro mínimo para o cálculo do ICMS Substituição Tributária devido nas operações subsequentes. A referida IN não impede que o contribuinte pratique preços acima do estabelecido e que faça o recolhimento de ICMS ST calculado sobre esses valores. Uma vez declarado que os valores praticados foram maiores que o estabelecido pela pauta, mesmo que por equívoco, não cabe ao contribuinte lançar mão de crédito de ICMS relativo aos valores pagos como ICMS ST. Os créditos permitidos pela IN 12/2016, relativos a janeiro e fevereiro de 2016, constituem-se como exceção a regra.”

Nestes termos, e de acordo o que restou definido na ata da 73ª sessão ordinária da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários de 2019, o colegiado decidiu pelo encaminhamento do feito à perícia, objetivando a elaboração de novo quadro demonstrativo excluindo os valores relativos ao crédito indevido das operações de estorno dos meses de janeiro e fevereiro de 2016 no valor de R\$ 240.774,72, com fundamento no art. 8º da IN nº 12/2016, pois referida norma autoriza a apropriação dos valores pagos a maior.

Assim, restou assente na conclusão do trabalho pericial que:

“Atendendo ao pedido realizamos a exclusão dos valores relativos ao crédito indevido das operações de estorno dos meses de janeiro e fevereiro de 2016 no valor de R\$ 240.774,72 e obtivemos crédito indevido de R\$ 199.730,69,



CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

sendo o montante de R\$ 162.373,54 referente as vendas de março de 2016 e R\$ 37.357,15 referente as devoluções de vendas de março/2016.”

Portanto, e com base no trabalho pericial realizado, conclui-se que o valor do imposto não pago totaliza o montante de R\$ 199.730,69, originado de crédito indevidamente apropriado em desacordo com o disposto no art. 8º da IN nº 12/2016.

Por derradeiro, penso ser plausível a manutenção da penalidade imposta na autuação (art. 123, I, “e”, da Lei nº 12.670/96), pois, considerando a atividade econômica e as operações às quais se sujeita a atuada, sob o regime de substituição tributária, e com base na análise de sua Escrituração Fiscal Digital, é possível observar a existência de uma sistemática peculiar voltada à apuração do ICMS-ST, sendo possível ao contribuinte registrar valores a título, por exemplo, de “Outros Débitos – ST”, “Estorno de Créditos – ST”, “Deduções de ICMS-ST”, em sua escrita, não sendo tais lançamentos, por sua natureza, objeto da sistemática tradicional de “débito-crédito”, obedecendo, portanto, ao regime jurídico específico da apuração do ICMS nas operações sujeitas à sistemática da substituição tributária.

Do exposto, conheço do Recurso Ordinário, negando-lhe seguimento, no sentido de decidir pela **parcial procedência** do auto de infração, em vista da ocorrência da infração à legislação tributária e pela aplicação da penalidade prevista no art. 123, I, 'e', da Lei nº 12.670/96, nos termos deste voto.

É como voto.

| CRÉDITO TRIBUTÁRIO | |
|--------------------|----------------|
| ICMS | R\$ 199.730,69 |
| MULTA | R\$ 399.461,38 |
| TOTAL | R\$ 599.192,07 |

DECISÃO

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve, por voto de desempate da presidência, dar parcial provimento e julgar **PARCIAL PROCEDENTE** a acusação fiscal, nos termos do voto do Conselheiro Relator, que acatou os valores indicados no Laudo Pericial, mas manteve a penalidade sugerida pelo autuante, qual seja, a inserta no art. 123, inciso I, alínea “e” da lei 12.670/96, por ser a específica para falta de



CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

recolhimento do ICMS de responsabilidade do contribuinte substituto tributário, que não efetuou a correta apuração, em operações de saída de bebidas do estabelecimento industrial. No tocante à penalidade, foram votos divergentes os conselheiros Felipe Silveira Gurgel, acompanhado pelos conselheiros Geider de Lima Alcântara e Pedro Jorge Medeiros, que defenderam a parcial procedência com o reenquadramento da penalidade para a prevista no art. 123, inciso II, alínea “a” da lei 12.670/96. Oportuno observar que as preliminares suscitadas pela recorrente: 1) nulidade de vício de competência da autoridade designante, arguida pela recorrente, foi apreciada e afastada na 51ª sessão de 11 de julho de 2019, nos termos do § 5º do art. 821, do Decreto nº 24.569/97, bem como as demais nulidades (1- nulidade do lançamento fiscal, uma vez que o agente fiscal não poderia constituir o crédito tributário com MAF — Diligência Fiscal Restrita, mas com o MAF — Auditoria Fiscal Plena com a emissão dos Termos do Início e Conclusão de Fiscalização; 2- nulidade por cerceamento do direito de defesa, devido à ausência de clareza e precisão da capitulação legal), foram afastadas na 73ª sessão ordinária de 08 de outubro de 2019, sendo a primeira por voto de desempate da presidência, e a segunda por unanimidade de votos; considerando, também, que na 73ª sessão ordinária restou consignado que a matéria alusiva à multa confiscatória não foi apreciada, em função de o CONAT não deter competência legal, nos termos do § 2º do art. 48 da Lei nº 15.614/14. O representante da douta Procuradoria Geral do Estado, em observância ao princípio da especialidade, manifestou-se pela aplicação do art. 123, I, “e”, da Lei nº 12.670/96, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, que opinou pela aplicação da penalidade inserta no art. 123, I, “c”, da Lei nº 15.614/14. Presente à sessão, acompanhando o julgamento, a estagiária de direito do escritório de Advocacia Aires Ribeiro, Roberta Boto.

SALA DA SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 18 de novembro de 2022.

Ivete Maurício de Lima
Presidente

Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia
Conselheiro Relator

Matteus Viana Neto
Procurador do Estado
Ciente: ___/___/___