



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

**RESOLUÇÃO Nº 61 /2017**  
**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO**  
**02ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 07/02/2017**  
**PROCESSO Nº 1/2836/2015**  
**AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201514552-2**  
**RECORRENTE: SITEC TEXTIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA**  
**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DA 1ª INSTÂNCIA**  
**AUTUANTE: Stela Maria de Freitas Lobo; Robério Francisco Maciel dos Santos**  
**MATRÍCULA: 106.795-1-6; 035718-1-5**  
**RELATORA: Conselheira Agatha Louise Borges Macedo**

**EMENTA: MUDANÇA DE CLASSIFICAÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE. DESCONSIDERAÇÃO DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ATÉ ENTÃO ADOTADO. COBRANÇA DO ICMS PELO REGIME NORMAL. ALTERAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS ADOTADOS NA ATIVIDADE DE LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE ATINGIR FATOS GERADORES ANTERIORES A ESSA MUDANÇA (CTN, ART. 146). AÇÃO FISCAL IMPROCEDENTE.**

A classificação da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, quando não há dúvida quanto aos respectivos fatos, passa a fazer parte dos critérios jurídicos adotados na atividade de lançamento, especialmente quando essa atividade é o critério usado na legislação para a imposição do regime de substituição tributária. Por força do disposto no art. 146, do CTN, a alteração dos critérios jurídicos adotados na atividade de lançamento somente pode abarcar fatos geradores ocorridos depois de sua implantação. Ação fiscal improcedente.

**RELATORIO**

A peça fiscal submetida a nosso exame tem o seguinte relato: “FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. A EMPRESA DEIXOU DE APURAR E RECOLHER ICMS TRIBUTAÇÃO NORMAL NO EXERCÍCIO DE 2011, O VALOR DE R\$ 1.109.289,60



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

CONFORME LEVANTAMENTO EFETUADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS DE ENTRADAS E SAÍDAS E INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR ANEXA AO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.

Após indicar os dispositivos legais infringidos o agente fiscal aponta como penalidade o Art.123, I, C da Lei 12.670/96 alterado pela Lei 13.418/03.

**Anexos aos autos estão os seguintes documentos:**

- MAF 2015.12004;
- Termo de Início de Fiscalização 201511451;
- Termo de Intimação 2015.12205;
- AR
- Termo de Conclusão de Fiscalização 2015.14525;
- Planilha de apuração ICMS a recolher;
- EFD referente ao exercício de 2011;
- Declaração de opção de arquivo eletrônico;
- Planilha de crédito de ICMS pelas entradas, saídas e outros créditos;
- CD

A autuada interpôs impugnação às fls. 38 a 50, tempestivamente, argüindo, preliminarmente, a nulidade da autuação ante a ausência de individualização dos fatos geradores e erro de direito motivado pelo fisco. No mérito, alegou a sua boa-fé, visto que prestou a autoridade administrativa todas as informações necessárias ao correto enquadramento de sua atividade, tendo, inclusive, consultado algumas vezes a SEFAZ no intuito de regularizar o recolhimento do ICMS-ST, o que, atendendo ao princípio da segurança jurídica, afasta a possibilidade de cobrança do imposto de forma retroativa. Aduziu, ainda, que mesmo estando correto o novo enquadramento da sua atividade e sendo possível a cobrança do imposto relativo a períodos anteriores, a autuação decorreu de mudança de ofício do CNAE da empresa que acarretou na cobrança de imposto outrora considerado não devido, o que afasta a cobrança da multa e demais acréscimos moratórios, conforme já reconhecido no Parecer nº 1.087/2011 da SEFAZ/CATRI e no Parecer nº 36/2015, nos quais se opina pela dispensa dos acréscimos moratórios ante a revisão de lançamento cujo erro não se imputa ao contribuinte.

O julgamento singular as fls. 101 a 107 proferiu decisão pela PROCEDÊNCIA do auto de infração, determinando a redução do crédito tributário com amparo na base de cálculo obtida



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

através da realização pericial e as correções elaboradas pela própria julgadora, conforme fls. 205 a 221.

O contribuinte irresignado com a decisão singular interpôs recurso ordinário ratificando os argumentos expendidos em grau de defesa.

**DO PARECER DA ASSESSORIA PROCESSUAL TRIBUTÁRIA:**

Através de Parecer de Nº 178/2016 a Assessoria Processual Tributária opinou pelo conhecimento do recurso ordinário, negando-lhe provimento, no sentido de confirmar o julgamento proferido na instância singular de **PROCEDÊNCIA** do auto de infração.

**VOTO DA RELATORA**

Trata-se de recurso ordinário interposto por **SITEC TEXTIL IND. E COMÉRCIO LTDA** em face de **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** concernente ao auto de infração sob o nº. 1/2015.14552-2, através do qual, a recorrente se insurgiu contra a decisão proferida pela julgadora singular. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, a requerente fora autuada por *falta de recolhimento do ICMS normal (débito e crédito)*, referente ao exercício de 2011, no montante de R\$ 1.109.289,60.

Após a análise perfunctória dos autos, observa-se que a acusação advém do fato de que o contribuinte se enquadrava no Cadastro de Contribuintes do ICMS na CNAE 1411801 – Confecção de Roupas Íntimas – atividade que se sujeita à sistemática tributária prevista no Decreto nº 28.443 de 31 de outubro de 2006, com pagamento do imposto pelas entradas.

Como dito, a empresa estava cadastrada perante o fisco estadual como uma empresa que realizava venda de Sutiãs (NCM 62121000), porém a fiscalização realizada verificou que o produto comercializado era bojo para Sutiã, levando o agente fiscal a reclassificá-la como indústria de aviamentos e a exigir o pagamento do imposto calculado pelo regime normal.



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

Ocorre que, a princípio devemos observar qual o enquadramento mais consentâneo, no código da NCM, da atividade industrial exercida pela autuada, a partir do produto fabricado – bojo para sutiã – posto que tal classificação altera o regime tributário da empresa. Por conseguinte, caso se faça necessário alterar a referida classificação, em que momento essa alteração pode gerar efeitos jurídicos na relação estabelecida entre a autuada e o fisco.

Em sendo assim, caso a produção de bojo para sutiãs permaneça classificada como fabricação/confecção de sutiãs (ou suas partes), a contribuinte estará submetida ao regime Substituição Tributária por entradas, conforme sempre foi feito.

Entretanto, na hipótese de a fabricação de bojo para sutiãs ser considerada uma atividade de indústria de aviamento, conforme entendeu o julgador singular, deverá a empresa fazer o recolhimento ICMS tributação “normal”.

No caso dos autos essa definição não se mostra fácil. As discussões realizadas nessa Câmara nas três sessões de julgamento que já ocorreram mostram as dúvidas que cercam a escolha da classificação adequada para a fabricação de bojo para sutiã, se seria Indústria de Confeção ou de Aviamento.

A guisa das informações complementares, o fiscal é bem claro quando diz que não há um código específico no NCM para o produto bojo, logo a discussão no enquadramento correto desse produto – se como confecção ou como aviamento – não nos parecer ser de fácil compreensão, ficando sujeita a uma apreciação subjetiva, visto que, como dito, não existe uma classificação específica para o mesmo.

Vejamos o que dispõe a tabela da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM que trata da classificação dos sutiãs:

*62.12 Sutiãs, cintas, espartilhos, suspensórios, ligas e artigos semelhantes, e suas partes, mesmo de malha.*

*6212.10.00 – Sutiãs e bustiês (sutiãs de cóis alto\*)*

*6212.20.00 – Cintas e cintas-calças*



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

*6212.30.00 – Modeladores de torso inteiro (Cintas-sutiãs\*)*

*62.12.90.00 – Outros*

A Resolução da CAMEX (Câmara de Comércio Exterior), vigente a época, tratava das regras gerais para interpretação do sistema harmonizado, deixando expresso que:

*Resolução 94/2011- CAMEX*

*Anexo I*

*Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado*

*“Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado.”*

Em sendo assim, verificamos que o código NCM 6212 procura englobar os itens cuja função é sustentar partes do corpo ou peças de vestuário, senão vejamos:

*6212- Esta posição engloba os artefatos destinados a sustentar certas partes do corpo ou peças de vestuário, bem como partes. Podem fabricar-se com quaisquer tecidos, elásticos ou não, mesmo de malha.*

*Citam-se, entre eles:*

*1 - Os sutiãs e bustiês (sutiãs de cóis alto)*

*(...)*

*Todos estes artefatos podem ser guarnecidos de fitas, passamanarias, tules, renda, acessórios de metal, borracha, etc.*



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

*São também abrangidos pela presente posição os artefatos de malha e suas partes, obtido diretamente nas formas próprias, por aumento ou diminuição do número ou dimensão das malhas, destinados à confecção de artefatos desta posição, mesmo que se apresente em peças com várias unidades.*

Nesse esteio, não só o Sutiã finalizado (NCM 6212.10.00), mas também as suas partes que apresentem as principais características da peça acabada devem ser classificadas no mesmo NCM. Apenas os artigos semelhantes (outros produtos) é que devem ser classificadas como outros no NCM 6212.90.00.

No caso, o bojo fabricado pela autuada, a nosso ver, tem a característica central do sutiã (NCM 6212.10.00), que é dar sustentação a uma parte do corpo (seios), o que torna válida a classificação desse produto no mesmo código do sutiã, pois é parte dele. Assim, é válida a classificação da atividade de confecção de roupas íntimas adotada pela empresa autuada.

Foi nesse exato sentido que a 3º Câmara de Julgamento deste CONAT se posicionou, em decisão tomada na sua 36ª Sessão Ordinária de julgamento, ocorrida em 17/11/2106, como podemos observar na Resolução da lavra do Conselheiro Renan Cavalcante Araújo, referida pela parte Recorrente em sua sustentação oral.

Deve ser levado em consideração, ainda, que a empresa passou por diversos monitoramentos da própria SEFAZ, não sendo apontado, em momento algum, qualquer equívoco na classificação de sua atividade.

Todavia, nas discussões travadas nas sessões de julgamento deste caso foram feitas diversas considerações a respeito da melhor classificação do bojo, sem que se chegasse a um consenso majoritário.

Diante disso, devemos passar a analisar o segundo ponto da discussão de mérito, ou seja, quais os efeitos da mudança de classificação da atividade da empresa realizada nesta ação fiscal.

Como é fácil perceber, não podemos dizer que houve um erro da autuada, mas sim a escolha de uma classificação muito razoável para a atividade de fabricação de bojo como confecção de sutiã (parte), que foi aceita pelo fisco estadual por muitos anos, sem



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

ressalva. Por outro lado, também pode ser considerada como razoável a sugestão de mudança dessa classificação para indústria de aviamentos.

Assim, caso seja aceita por essa Câmara a mudança de classificação realizada no auto de infração e acolhida na decisão de primeiro grau, estaremos diante de uma mudança de interpretação da norma aplicada a um fato incontroverso, pois a em momento algum se pôs em dúvida que a empresa há anos fabrica e vende bojos, o que se discute – agora – é uma melhor (re)classificação dessa atividade.

Dependendo do critério jurídico utilizado, que parte da classificação do bojo como mero aviamento ou como parte do sutiã, haverá, ou não, mudança na classificação da atividade da empresa.

Tratando especificamente desse tema, o art. 146 do Código Tributário Nacional dispõe da seguinte forma:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

É nesse sentido que os Tribunais brasileiros posicionam-se:

*TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. IMPORTAÇÃO. MUDANÇA DE CRITÉRIO LEGAL. ART. 146 DO CTN. SEGURANÇA JURÍDICA.*

*1. O proceder da autora foi determinado formalmente por um critério de interpretação do Fisco que depois passou a ser considerado pelo próprio Fisco como ilegal. 2. Por força do art. 146 do CTN, a exigência fiscal ora combatida, por óbvio é ilegal, uma vez que foi o próprio Fisco quem expressamente exigiu a mudança de critério adotado pela autora em importação anterior.*

*3. A mudança de critério legal de interpretação adotada pelo Fisco, consoante estabelece o artigo 146 do CTN, ainda mais no caso de o Fisco compelir o contribuinte a agir de uma maneira, que, depois,*



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

*passou a considerar ilegal, somente vincula o contribuinte para os fatos geradores ocorridos depois daquela mudança.*

*4. Em um sistema tributário absolutamente caótico, confuso e inflacionado normativamente, é absolutamente lógico e necessário o disposto no artigo 146 do CTN, na medida em que fica, por esse dispositivo, preservado o postulado da segurança jurídica, ao se exigir da administração tributária um proceder que permita ao contribuinte tomar conhecimento sobre os critérios que deverá observar nas suas condutas correlatas às obrigações tributárias principais e acessórias, previstas no cipoal da legislação tributária.*

*(TRF-4 - APELAÇÃO CIVEL: AC 1505 SC 2008.72.01.001505-4. Primeira Turma. Relator: JOEL ILAN PACIORNIK. D.E. 12/01/2011) - grifamos*

Igual é a orientação do Superior Tribunal de Justiça:

*RECURSO ESPECIAL - MANDADO DE SEGURANÇA - PIS E COFINS - SUSPENSÃO DE INCIDÊNCIA - OBRIGATORIEDADE - ART. 146 DO CTN - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO - INAPLICABILIDADE A FATOS PRETÉRITOS - ERRO DE DIREITO.*

*1. É obrigatória a 'suspensão de incidência do PIS e da COFINS' a partir da IN SRF n. 660/06, na hipótese prevista no art. 9º, III, c/c o art. 8º, § 1º, III, da Lei n. 10.925/2004.*

*2. A inobservância dos procedimentos previstos na IN SRF 660/06 não leva à presunção de incidência das contribuições para efeito de eventual direito a creditamento.*

*3. Entendimento adotado pela administração tributária somente após a Solução de Consulta Interna (SCI) n. 58/SRF, de 25/11/2008. Até essa data, por equivocada valoração jurídica dos fatos, reconhece-se a pratica de erro de direito.*





**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

*4. A orientação firmada na SCI n. 58/SRF aplica-se apenas às situações cujos fatos geradores ocorreram após 25/11/2008, proibida a retroatividade - art. 146 do CTN. 5. Recurso especial parcialmente provido.*

*(STJ - RECURSO ESPECIAL : REsp 1233389 PR 2011/0020436-8.  
Relatora: Ministra ELIANA CALMON. T2 - SEGUNDA TURMA.  
DJe 18/12/2013)*

Dessa forma, não pode existir dúvida de que a alteração nos critérios jurídicos adotados no lançamento do imposto devido pela empresa autuada somente pode ser aplicada a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução (alteração da classificação de sua atividade).

Em síntese. Apenas por ocasião da intimação do auto de infração é que a empresa foi comunicada da alteração da interpretação normativa (tabela NCM) que até então orientara a classificação da sua atividade. Como os efeitos dessa mudança interferem diretamente nos critérios jurídicos adotados na atividade de lançamento, tais efeitos não podem atingir fatos geradores ocorridos anteriormente à referida modificação, sobretudo quando já houve o lançamento e o pagamento do imposto respectivo. Insubsistente, portanto, o auto de infração que considerou devido no ano de 2011, o imposto apurado com base na aplicação do critério jurídico para a classificação da atividade econômica que foi adotado somente a partir de outubro de 2015.

Ante ao exposto, somos pela total improcedência da ação fiscal.

É o voto.

**DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos os autos em que é recorrente a **SITEC TEXTIL IND. E COMÉRCIO LTDA** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e, por voto de desempate da Presidente, dar-lhe provimento, para modificar a decisão condenatória de 1ª Instância, e acatando os argumentos apresentados pela parte, julgar **improcedente** o feito fiscal, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. A Sra. Presidente, Dra. Antônia Helena Teixeira Gomes, proferiu voto de desempate, nos seguintes termos: "Acato os argumentos da defesa por entender ter havido alteração nos

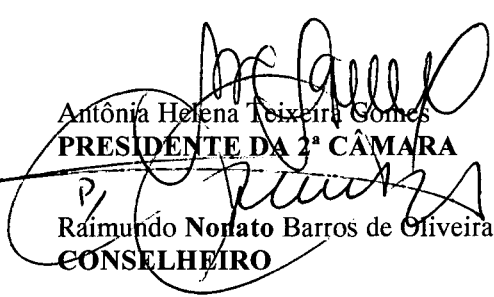


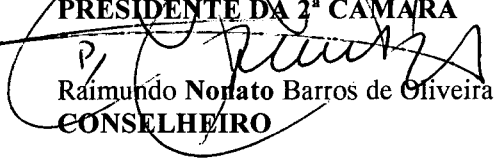
**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

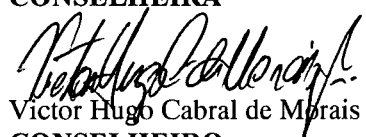
*critérios de reenquadramento das atividades da empresa – CNAE, devendo o novo critério prevalecer apenas para fatos futuros, não podendo retroagir, conforme fundamento previsto no art. 146 do CTN".* Foram votos vencidos os Conselheiros Mônica Maria Castelo, Victor Hugo Cabral de Moraes Júnior e Raimundo Nonato Barros de Oliveira, que se pronunciaram pela procedência, nos termos do Parecer adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Esteve presente para sustentação oral, o representante legal da recorrente, Dr. Schubert de Farias Machado, assessorado pelo Dr. Eduardo Azevedo, contador da empresa.

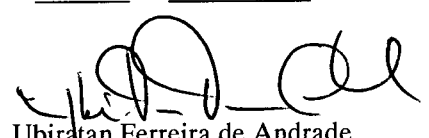
**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 23 de 03 de 2017.**

  
Antônia Helena Teixeira Gomes  
**PRESIDENTE DA 2ª CÂMARA**

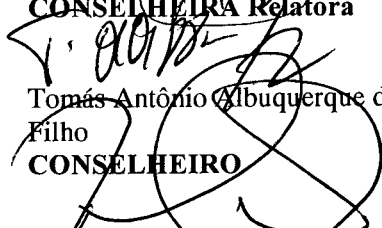
  
Raimundo Nonato Barros de Oliveira  
**CONSELHEIRO**

Mônica Maria Castelo  
**CONSELHEIRA**

  
Victor Hugo Cabral de Moraes Júnior  
**CONSELHEIRO**

  
Ubiratan Ferreira de Andrade  
**PROCURADOR DO ESTADO**

  
Agatha Louise Borges Macedo  
**CONSELHEIRA Relatora**

  
Tomás Antônio Albuquerque de Paula Pessoa  
Filho  
**CONSELHEIRO**

  
Pedro Jorge Medeiros  
**CONSELHEIRO**