



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ

Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT
2ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº. 225/2022

20ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DE 18.07.2022.

PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/1514/2019

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201900477

RECORRENTE: MARTIN BROWER COM. TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRO RELATOR: MANOEL MARCELO A MARQUES NETO

EMENTA: ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - Recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro/2016 a junho/2018. Preliminares afastadas por decisão unânime. **1. Nulidade por ausência de certeza e liquidez do crédito tributário.** Planilhas elaboradas pela fiscalização e disponibilizadas ao contribuinte conferem certeza e liquidez ao lançamento tributário. **2. Nulidade por utilizar métodos de cálculos distintos para apurar o ICMS-ST.** Referida preliminar não foi votada, por se tratar de questão de mérito. **3. Multa aplicada com caráter confiscatório.** Afastada com fundamento no art. 48, §2º da Lei nº 15.614/2014 e Súmula 11 do Conselho de Recursos Tributários. Auto de Infração julgado **PROCEDENTE**, nos termos da decisão singular e Parecer adotado pelo representante da Procuradoria Geral do estado. Recurso Ordinário conhecido e não provido. Decisão amparada na Cláusula segunda do Protocolo ICMS nº 50/2005 e nos artigos 73/74 do Decreto nº 24.569/1997. Aplicação da penalidade prevista no artigo 123, inciso I, alínea “c” da Lei nº 12.670/1996 (alterado pela Lei nº 13.418/2003). **Decisão unânime.**

**PALAVRAS-CHAVE: ICMS - FALTA
RECOLHIMENTO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
– PROCEDENTE.**

RELATÓRIO

O auto de infração em lide, traz na peça inicial do processo em análise, o cometimento da infração abaixo reproduzida:

"FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. A EMPRESA AUTUADA, CONTRIBUINTE NA MODALIDADE DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, EFETUOU DESTAQUE E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS-ST EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS PREVISTAS NO PROTOCOLO ICMS N. 50 DE 2005, NOS ANOS DE 2016, 2017 E 2018. VIDE INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES."

O agente fiscal aponta como dispositivos infringidos os artigos 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97; sugere como penalidade aplicável ao caso a prevista no art. 123, I, "c", da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03; indicando como PRINCIPAL o valor de R\$ 1.413.013,90 e MULTA de R\$ 1.413.013,90.

Nas Informações Complementares (fls. 03 a 10), o auditor fiscal ratifica a acusação e esclarece a metodologia utilizada para efetuar o lançamento tributário. Afirma que o contribuinte foi Intimado através do Termo de Notificação nº 2018.10775, a recolher espontaneamente os valores devidos no levantamento fiscal, antes da lavratura do auto de infração.

O contribuinte ingressou tempestivamente com defesa (fls. 26 a 55) com as seguintes alegações:

- A impugnante se dedica, principalmente, à compra, venda, importação e exportação, nos mercados atacadistas de utensílios, alimentos e demais produtos destinados a bares, restaurantes e similares, tendo como clientes, exclusivamente, empresas pertencentes ao ramo de alimentos, tais como restaurantes e redes de "fast food";
- A impugnante vende para esses estabelecimentos diversos produtos (tais como pães, bolo, tortas, queijos, carnes resfriadas, molhos e outros produtos) que não serão revendidos pelos restaurantes e redes de "fast food", mas utilizados na fabricação de lanches e refeições, que serão, posteriormente, comercializadas junto aos seus consumidores (clientes);
- O que se nota é que o trabalho fiscal não foi realizado com cautela e diligência, pois, considerando a imensa quantidade de erros da autoridade fiscal, há precariedade na autuação, o que impõe a declaração de nulidade do lançamento, por ofensa ao Art. 142 do CTN;
- Considerando que os clientes da Impugnante consomem e/ou utilizam os produtos como insumos em suas atividades de fornecimento de alimentação,

não há que se falar em futuras operações de circulação de mercadorias passíveis de tributação pelo ICMS-ST consoante inciso III, do artigo 434 do Regulamento do Estado do Ceará, que estabelece a não incidência do ICMS-ST nas operações que destinem mercadorias para serem empregadas como matéria-prima ou insumo no processo de industrialização;

- Frise-se que o produto vendido pelos estabelecimentos (bares, restaurantes e lanchonetes) será diferente do adquirido (compra-se pão e vende-se lanche), não havendo o que se falar em revenda — a mercadoria adquirida não será objeto de revenda, mas sim transformada em outro produto, esse sim comercializado aos consumidores finais, e tributados nos termos da legislação de regência;
- O cálculo do ICMS-ST deu-se pela aplicação conjunta de dois mecanismos de aferição de base de cálculo distintos e excludentes, quais sejam, Margem de Valor Agregado (MVA) e preço fixado por autoridade competente (nos termos do Ato COTEPE nº 28/2015), não podendo o Estado impor que o contribuinte adote sempre o método que representa um maior valor tributado para o Estado;
- A tese acerca da impossibilidade de aplicação conjunta de mecanismos de aferição de base de cálculo do ICMS-ST não apenas já foi analisada pelo Supremo Tribunal Federal, como foi corroborada por recente decisão liminar, que decidiu por afastar referida previsão;
- Importante pontuar que o Convênio ICMS nº 142/2018 não mais contém a previsão de aplicação conjunta de mecanismos de aferição de base de cálculo do ICMS-ST;
- Ademais, os valores indicados pela autoridade fiscal (valor de referência) para fins de aplicação da margem de valor agregado e cálculo do ICMS-ST, não representam a margem de lucro do setor (realidade econômica);
- Considerando que o ICMS-ST representa o ICMS que, presumidamente, seria devido pelos elos posteriores da cadeia de comercialização, não há como se suportar a ideia de cobrança de um valor superior à margem de lucro de toda a cadeia de comercialização;
- Nos termos do artigo 763 do RICMS/CE, os bares, restaurantes e lanchonetes recolhem o ICMS sobre 50% (cinquenta por cento) do seu faturamento mensal, ficando óbvia a impossibilidade de se prosseguir com a presente cobrança;
- Importante pontuar que, para aplicação de referida sistemática de tributação, os restaurantes, bares, lanchonetes ou assemelhados ficam impedidos de apropriarem créditos de ICMS das aquisições que efetivarem;
- Caso se entenda pela manutenção da presente autuação, haverá patente bis in idem, uma vez que o suposto ICMS-ST ora guerreado já foi objeto de

pagamento pelos clientes da impugnante quando da integração dos produtos na atividade de fornecimento de alimentação, e posterior venda;

- O preço de referência, somada à margem de valor agregada, resulta em uma base de cálculo do imposto em montante exorbitantemente superior à realidade, de modo que afronta a neutralidade fiscal do imposto, capacidade contributiva e o não confisco;
- Para ser considerada legítima, a multa aplicada deve ser proporcional, adequada e necessária — houve evidente excesso na constituição do crédito tributário, tendo em vista o caráter confiscatório e desproporcional da multa imposta.
- Solicita, ainda, que seja decretada a insubsistência do Auto de Infração ou o seu cancelamento; subsidiariamente, pleiteia-se o cancelamento da multa.

Na instância Singular, após analisar detalhadamente os argumentos do contribuinte, o Julgador monocrático, por meio do Julgamento nº 1.176/2020, fls. 75 a 82, julgou PROCEDENTE o auto de infração.

Tempestivamente, a defesa interpôs Recurso Ordinário, fls.90 dos autos, reiterando os argumentos da impugnação, requerendo a reforma da decisão monocrática, alegando:

1. NULIDADE do auto de infração em razão de sua precariedade e falta de liquidez do crédito tributário, especialmente quanto ao cálculo equivocado, ao usar dois métodos na apuração do imposto, MVA e preço fixado por autoridade competente.
2. Não incidência do ICMS-ST nas operações de venda de mercadorias destinadas ao uso, consumo e transformação.
3. Ausência de pagamento a menor do ICMS-ST em razão do recolhimento do imposto pelos bares, restaurantes e lanchonetes.
4. Multa confiscatória - afronta aos preceitos da capacidade contributiva e da neutralidade fiscal.
5. Requer a improcedência da autuação e a sustentação oral de suas razões.

Às fls. 173 e 174 dos autos consta o Parecer de nº 173/2021, da lavra da Célula de Assessoria Processual Tributária, manifesta-se pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento, para que seja mantida a decisão singular de procedência do auto de infração.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR

Consta no auto de infração a acusação de falta de recolhimento do ICMS – Substituição Tributária de operações com mercadorias previstas no Protocolo ICMS nº 50/2005, no período de janeiro/2016 a junho/2018.

A autoridade fiscal assevera nas Informações Complementares (fl.05), que:

- O contribuinte em questão teve sua Inscrição Estadual junto ao Estado do Ceará concedida sob a modalidade de Substituição Tributária a partir de 11.01.2016;
- Durante o Monitoramento Fiscal, identificou-se que a empresa efetuou destaque a menor de ICMS-ST devido ao Estado do Ceará em produtos listados no Protocolo ICMS nº 50/2005 e no Ato COTEPE nº 28/2015;
- Foi emitido Termo de Notificação solicitando que o contribuinte recolhesse espontaneamente os valores devidos ao Estado do Ceará;
- Detalha no Anexo I — Tabela de Cálculo (CD-ROM) os cálculos efetuados com base nas notas fiscais emitidas pela empresa autuada, que resultaram na constatação de falta de recolhimento do ICMS-ST devido ao Estado do Ceará.

Preliminarmente a análise de mérito, a recorrente asseverou que o trabalho fiscal não foi realizado com cautela e diligência, diante da imensa quantidade de erros da autoridade fiscal, o que impõe a declaração de nulidade do lançamento, por afronta ao artigo 142 do Código Tributário Nacional — CTN..

O argumento de Nulidade do auto de infração da recorrente não assiste razão, considerando que o agente fiscal ao efetuar o lançamento, verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, anexando os documentos probantes da acusação, nos termos do art. 41, §2º do Decreto nº 32.885/2018. ***In verbis:***

Art. 41. O auto de infração a que se refere o artigo anterior será gerado por meio de sistema eletrônico corporativo e deve conter os seguintes elementos:

(...)

§ 2º O relato da infração deverá conter a descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação e das circunstâncias em que foi praticado, fazendo-se acompanhar dos relatórios, planilhas, demonstrativos e demais levantamentos indispensáveis à comprovação do ilícito narrado produzidos em meio digital inclusive.

No presente caso, o contribuinte não trouxe aos autos provas específicas, concretas, de eventuais erros existentes no levantamento fiscal. Destarte, a nulidade por ausência de certeza e liquidez do crédito tributário deve ser afastada, sob o entendimento de que nas planilhas elaboradas pela fiscalização, constantes dos autos e disponibilizadas ao contribuinte, são suficientes para verificar a origem dos valores, conferindo certeza e liquidez ao lançamento em questão.

Quanto a alegação de caráter confiscatório da multa aplicada, ressalta-se que o julgador no âmbito administrativo não tem competência legal para afastar norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, tampouco afastar penalidade por entender

confiscatória, conforme previsão expressa no art. 48, § 2º da Lei nº 15.614/2014 e Súmula nº 11 do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará.

Quanto ao mérito, merece ser destacado os fundamentos trazidos pelo julgador singular, que rebateu todos os argumentos trazidos pelo contribuinte e que foram reproduzidos no Recurso Ordinário.

A empresa autuada assevera que fornece mercadorias para que seus clientes (empresas pertencentes ao ramo de alimentos, tais como restaurantes e redes de "fast food) os utilizem como insumos em suas atividades de fornecimento de alimentação.

Referido argumento não pode ser acatado. A previsão contida no inciso III, do artigo 434, do Regulamento do ICMS, mencionado pela impugnante, diz respeito as indústrias que adquirem mercadorias para serem empregadas como matérias-primas ou insumos no processo de industrialização. Os estabelecimentos a que se reporta a impugnante — restaurantes de redes de fast food — não se enquadram na categoria "indústria".

Art. 434. A substituição tributária, salvo disposição em contrário, não se aplica:

(...)

III –às operações que destinem mercadoria para ser empregada como matéria-prima ou insumo no processo de industrialização, exceto quando se tratar de:

- a) açúcar;
- b) madeira;
- c) álcool para fins não combustíveis;
- d) mercadoria destinada à indústria gráfica;

Insiste em seus argumentos de defesa que, nos termos do artigo 763 do RICMS/CE, os bares, restaurantes e lanchonetes recolhem o ICMS sobre 50% (cinquenta por cento) do seu faturamento mensal, ficando óbvia a impossibilidade de se prosseguir com a presente cobrança; argumentou que os referidos estabelecimentos ficam, inclusive, impedidos de se apropriarem de créditos de ICMS, e que a cobrança de ICMS-ST representaria no presente caso cobrança bis in idem.

Os argumentos acima, também, não subsistem. O artigo 763 do RICMS estabelece regime de tributação simplificado para os estabelecimentos que exercem atividade de fornecimento de alimentação — tais como restaurantes, lanchonetes, pizzarias, bares, hotéis e assemelhados de adoção facultativa, e em substituição à sistemática normal de tributação.

Art. 763. Em substituição à sistemática normal de tributação, fica facultado aos estabelecimentos que exerçam atividade de fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, em sistema coletivo ou em restaurante, churrascaria, pizzaria, lanchonete, bar, pastelaria, confeitaria, doçaria, bomboneria, sorveteria, casa de chá, loja de delicatessen, serviço de buffet, hotel, motel, pousada e assemelhados, a opção por regime de tributação simplificado, que consistirá no cálculo do imposto devido mediante a

aplicação do percentual de 3,7% (três vírgula sete por cento) incidente sobre o total do faturamento bruto relativo à saída de alimentação e outras mercadorias fornecidas individualmente ou em pacote contratado pelo adquirente.

(...)

*§ 4º Na hipótese de mercadorias cujo imposto tenha sido objeto de substituição tributária, **não serão excluídos os valores daquelas que tenham sido utilizadas como insumos ou ingredientes no preparo dos produtos fornecidos.***

*§ 5º O regime de que trata esta seção **não dispensa o pagamento do imposto devido:***

I -sobre as operações ou prestações sujeitas ao regime de antecipação e substituição tributárias;

Merece destaque os fundamentos trazido pelo julgador singular, que afirma: “O cálculo do ICMS devido nessa sistemática simplificada de tributação consiste na aplicação de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) sobre o faturamento bruto da empresa, decorrente da saída de alimentação, esclarecendo o artigo 763, parágrafo 4º, do RICMS, que, para fins de cálculo do imposto, não serão excluídos os valores daquelas que tenham sido utilizadas como insumos ou ingredientes no preparo dos produtos fornecidos.”

“Por sua vez, o artigo 763, parágrafo 5º, inciso I, do RICMS, deixa claro que o imposto recolhido por substituição tributária não interfere no cálculo do ICMS devido pelos estabelecimentos que exerçam atividade de fornecimento de alimentação, ao dispor que o regime simplificado em questão não dispensa o pagamento do imposto devido sobre operações sujeitas à substituição tributária.”

Pode-se concluir que a cobrança feita à autuada do ICMS-ST e do ICMS devido pelos estabelecimentos que exerçam atividade de fornecimento de alimentação não se caracteriza em cobrança bis in idem, conforme estabelece os artigos acima transcritos.

Quanto a alegação da recorrente que o cálculo do ICMS-ST ocorreu pela aplicação conjunta de dois mecanismos de aferição de base de cálculo distintos e excludentes, quais sejam, Margem de Valor Agregado (MVA) e preço fixado por autoridade competente (nos termos do Ato COTEPE nº 28/2015), não podendo o Estado impor que o contribuinte adote o método que representa um maior valor tributado para o Estado, também são insubsistentes.

O artigo 8º inciso II, alíneas "a", "b" e "c", da Lei Complementar nº 87/1996, prevê que a base de cálculo, para fins de substituição tributária, em relação às operações subsequentes, será obtida pelo seguinte somatório: valor da operação própria do substituto tributário + montante de valores diversos (seguro, frete e outros encargos) + margem de valor agregado.

Por sua vez, a cláusula segunda do Protocolo ICMS nº 50/2005 estabeleceu que o resultado obtido do somatório do preço praticado pelo substituto tributário, acrescido

do valor correspondente ao frete, seguro, impostos e outros encargos, não poderia ser inferior ao valor de referência (estabelecido no Ato COTEPE nº 28/2015).

"Cláusula segunda. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço praticado pelo sujeito passivo por substituição tributária, acrescido do valor correspondente ao frete, seguro, impostos e outros encargos intransferíveis ou cobrados do destinatário, não podendo esse montante ser inferior ao valor de referência, adicionado ainda, em ambos os casos, das seguintes margens de valor agregado:

I — quando o produto for procedente de unidade federada signatária deste protocolo:

a) nas operações com massas alimentícias, macarrão instantâneo e pães: 20% (vinte por cento);

b) nas operações com demais produtos: 30% (trinta por cento);

Dessa forma, não prevalece o argumento da recorrente de que foram utilizados mecanismos de aferição de base de cálculo distintos e excludentes. Os cálculos efetuados para apuração da base de cálculo do ICMS-ST encontram amparo na legislação tributária em vigor, devendo ser observadas as disposições nela contidas à época dos fatos geradores.

Nestes termos, acolho o feito fiscal, confirmando a decisão singular, com aplicação da penalidade prevista no artigo 123, inciso I, alínea "c", da Lei nº 12.670/1996 (alterado pela Lei nº 13.418/2003):

Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso;

I — com relação ao recolhimento do ICMS:

(...)

c) falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares, em todos os casos não compreendidos nas alíneas "d" e "e" deste inciso: multa equivalente a uma vez o valor do imposto;

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Período da infração: (2016, 2017 e 2018)

ICMS	R\$ 1.413.013,90
MULTA	<u>R\$ 1.413.013,90</u>
Valor Total	R\$ 2.826.027,80

Isto posto, voto no sentido de Conhecer do Recurso Ordinário para afastar preliminarmente: 1. A nulidade suscitada pela recorrente por ausência de certeza e liquidez do crédito tributário, sob o entendimento de que as planilhas elaboradas

pela fiscalização, constantes dos autos e disponibilizadas ao contribuinte, torna possível verificar a origem dos valores, conferindo certeza e liquidez ao lançamento em questão. 2. Quanto a nulidade suscitada sob a alegação de que foram utilizados distintos métodos de cálculo par apuração do ICMS-ST – Referida preliminar confunde-se com a questão de mérito. 3. Quanto a alegação de caráter confiscatório da multa aplicada, rejeita-se com fundamento no art. 48 da Lei nº 15.614/2014 e Súmula 11 do Conselho de Recursos Tributários. 4. No mérito, nego provimento ao Recurso interposto, para confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, nos termos do Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Eis o voto.

DECISÃO

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e em referência às questões suscitadas pela recorrente, deliberar nos seguintes termos: **1. Quanto a nulidade por ausência de certeza e liquidez do crédito tributário** – Afastada, por unanimidade de votos, sob o entendimento de que nas planilhas elaboradas pela fiscalização, constantes dos autos e disponibilizadas ao contribuinte, é possível verificar a origem dos valores, conferindo certeza e liquidez ao lançamento em questão. **2. Quanto a preliminar de nulidade suscitada sob a alegação de que foram utilizados distintos métodos de cálculo par apuração do ICMS-ST** – Referida preliminar não foi votada, por se tratar de questão de mérito. **3. Quanto a alegação de caráter confiscatório da multa aplicada** – Foi rejeitado por unanimidade de votos, com fundamento no art. 48 da Lei nº 15.614/2014 e Súmula 11 do Conselho de Recursos Tributários. **4. No mérito**, por unanimidade de votos, a 2ª Câmara de Julgamento resolve negar provimento ao Recurso Ordinário, para confirmar a decisão **condenatória** exarada em 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Presente para sustentação oral, o representante legal da Recorrente, Dr. César Ozolins Manzione.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 23 de agosto de 2022.

Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
Conselheiro Relator

Maria Elineide Silva e Souza
Presidente

Ubiratan Ferreira de Andrade
Procurador do Estado