



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº: 244/2022

01ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 18.04.2022

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/1852/2009

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/200902421-1

RECORRENTE: EMPÓRIO CEARENSE DE DISTRIBUIÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATORA: CONSELHEIRA ANA CAROLINA CISNE NOGUEIRA FEITOSA

EMENTA: ICMS ANTECIPADO. FALTA DE RECOLHIMENTO.

O contribuinte deixou de recolher ICMS Antecipado decorrente da aquisição interestadual de mercadoria, referente aos meses de maio, novembro e dezembro de 2005 e janeiro, fevereiro, março, maio, junho, julho, agosto, outubro e novembro de 2006. **PARCIAL PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.** Mantido o imposto lançado no auto de infração, no entanto deve ser excluída a multa punitiva com relação à parcela que se exige agregado de 20%, face à decisão judicial que impede a cobrança do agregado de 20% sobre o ICMS antecipado e deve ser reenquadrada a sanção para a inserta no art. 123, I, “d”, da Lei nº 12.670/96 (atraso de recolhimento) no que diz respeito à parcela dos documentos fiscais sem agregação. Decisão nos termos do voto da Conselheira Relatora e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS ANTECIPADO – ATRASO DE RECOLHIMENTO

01 – RELATÓRIO

O auto de infração em epígrafe detém 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. ESTE CONTRIBUINTE DEIXOU DE RECOLHER ICMS ANTECIPADO CONFORME CONSTA NO COPAF (SISTEMA DE PARCELAMENTO FISCAL_ EMISSÃO DE DAE DE NOTA FISCAL) O MONTANTE DE R\$ 99.186,46, REF. AOS MESES MAIO, NOVEMBRO E DEZEMBRO DE 2005 E JAN., FEV., MARÇO, MAIO, JUNHO, JULHO, AGOSTO, OUTUBRO. E NOVEMBRO DE 2006.

Os agentes autuantes apontam como dispositivos infringidos os arts. 73 e 74 do Dec. nº 24.569/97 e sugerem a penalidade inserida no art. 123, I, “c”, da Lei nº 12.670/96.

Abaixo o demonstrativo do crédito tributário exigido:



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Demonstrativo Tributário(R\$)	do Crédito
Principal	R\$ 99.186,46
Multa	R\$ 99.186,46
TOTAL	R\$ 196.587,32

Às Informações Complementares (fls. 03) as autoridades fiscais trazem o demonstrativo do crédito tributário, mês a mês, e esclarecem que constataram, por meio dos Relatórios Corporativos da Sefaz (COMETA E COPAF) que foi lançado ICMS ANTECIPADO no montante de R\$ 414.935,99, tendo sido pago o montante de R\$ 315.749,53 (DAES anexos), restando ICMS a pagar de R\$ 99.186,46, conforme relação de notas fiscais anexa.

Insurgindo-se contra o feito fiscal, a empresa autuada vem aos autos, mediante impugnação que dormita às fls. 90 à 95 dos autos, na qual argui:

1. Não há nos autos documentos que comprovem a infração, uma vez que o agente fiscal colacionou como prova apenas os Relatórios dos Sistemas COMETA/COPAF. Esse Contencioso já se manifestou no sentido de que tais relatórios não são suficientes para comprovar o ilícito (cita as Res. de nºs 661, 590, 284 e 190/2005). Deveria o fiscal ter juntado todos os documentos necessários à comprovação do ilícito, como cópias de notas fiscais, Livros de Registro de Entrada e Apuração do ICMS, etc., até para que se apurassem eventuais recolhimentos, através de tributação normal, em relação à mercadoria ingressada, quando de suas respectivas saídas do estabelecimento da autuada, devendo o presente auto de infração ser extinto, ante a impossibilidade jurídica do prosseguimento de uma autuação sem quaisquer elementos probatórios;
2. O agente fiscal desconsiderou o fato de que no período fiscalizado a empresa encontrava-se sob Regime Especial de Fiscalização e Controle onde era aplicada determinada margem de agregação ao imposto antecipado. Entretanto, a defendente procurou o Poder Judiciário, obtendo, assim, provimento judicial determinando à Sefaz a não aplicar os referidos percentuais ao imposto antecipado. Presume-se que tais valores cobrados correspondem exatamente à aplicação da margem de agregação referente ao Regime Especial de Fiscalização e Controle a que a empresa estava sujeita, devendo ser o presente auto de infração declarado nulo de pleno direito por este Contencioso Administrativo;
3. A impossibilidade de cobrança do antecipado, tendo em vista que o mesmo foi lançado por ocasião das saídas de forma normal, o que ocasionaria um *bis in idem*, ou seja, com a lavratura do auto de infração cobrando o imposto antecipado, o mesmo foi lançado em duplicidade, tendo em vista que as saídas foram devidamente escrituradas sem o creditamento do valor referente ao antecipado. Se determinado produto não tem o imposto antecipado pago e nem lançado, mas tem o imposto lançado de forma cheia em sua saída, não há mais que se falar em antecipado. No máximo, poder-se-ia cobrar por atraso de recolhimento. Tal afirmação poderá ser constatada pela simples análise pericial no Livro de Apuração do ICMS;



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

4. Solicita a redução da penalidade para 50% do valor do imposto, em razão da escrituração das operações, nos termos do art. 123, I, “d”, da Lei nº 12.670/96;
5. Pelo que requer, ao final, a extinção do processo sem julgamento de mérito, a nulidade processual, a realização de perícia, para que se proceda à exclusão do imposto, ou ainda, a redução da penalidade para 50%, nos termos do art. 123, inciso I, alínea “d”, da Lei nº 12.670/96.

Por seu turno, a julgadora singular manifesta-se pela **parcial procedência** da ação fiscal, em face do reenquadramento da penalidade para a discriminada no art. 123, I, “d”, da Lei nº 12.670/96, correspondente a 50% (cinquenta por cento) do imposto devido, conforme ementa abaixo transcrita (fls. 132 à 136):

“ATRASO DE RECOLHIMENTO DE ICMS. Ausência de recolhimento do ICMS Antecipado, referente aos meses de junho, novembro e dezembro/2005 e janeiro a março, maio a agosto, outubro e novembro /2006. Julgado **PARCIAL PROCEDENTE**, com base no disposto nos arts. 73, 74, 767 e 770 do Decreto nº 24.569/97-RICMS. Ação fiscal acatada em parte, tendo em vista o reenquadramento da penalidade, resultando na redução do valor do crédito tributário lançado no Auto de Infração em epígrafe. Penalidade prevista no art. 123, inciso I, alínea “d”, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03. Defesa tempestiva. **Existência de recurso de ofício.**”

Por ser a decisão monocrática parcialmente contrária aos interesses da Fazenda Pública Estadual, a julgadora singular interpõe recurso de ofício ao Conselho de Recursos Tributários - CRT, em observância ao disposto no art. 40, da Lei nº 12.732/97.

Irresignada com a decisão ultimada em primeiro grau, o contribuinte reingressa nos autos com Recurso Voluntário ao CRT, no qual reitera aos argumentos defensórios, nos seguintes termos (fls. 143 à 149):

- 1) Preliminarmente, o auto de infração em apreço é nulo, pois a autoridade autuante estava impedida de proceder à autuação, face à decisão judicial que proíbe a cobrança do agregado. Grande parte do que está sendo cobrado (98%) corresponde à diferença do agregado de 20% na base de cálculo do ICMS antecipado. Ocorre que a cobrança sob análise é objeto de discussão judicial, por meio do Mandado de Segurança nº 63291-22.2006.8.06.0001 que tramita junto à 2ª Vara da Fazenda Pública. Considerando que nos autos do referido processo a recorrente obteve liminar que proíbe sua cobrança, é patente a ilegalidade dessa cobrança;
- 2) Na hipótese de não ser declarada a nulidade, que se encaminhe os autos à CEPED, para retirar do valor do crédito tributário o valor correspondente à cobrança do agregado de 20% sobre a base de cálculo do ICMS;
- 3) Lançamento em duplicidade do imposto cobrado, uma vez que o imposto antecipado cobrado já foi devidamente lançado por ocasião da saída das mercadorias, como demonstra cópia anexa do Registro de Apuração de 2005 e 2006 da requerente. Sabe-se que o agregado em questão é um percentual aplicado sobre a base de cálculo do ICMS antecipado, o qual, por sua vez, nada mais é do que uma parte do imposto devido pela saída das mercadorias que é cobrado antes da ocorrência do fato gerador



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

- do tributo. Dessa forma, o que foi pago na entrada, a título de ICMS antecipado com agregação, será descontado como crédito, por ocasião da saída das mercadorias. Não havendo pagamento na entrada e sendo lançado o imposto cheio na saída, poder-se-ia cobrar no máximo por atraso de recolhimento. Cita Parecer da CATRI nº 120/2004 (doc. 08);
- 4) Lançamento em duplicidade da nota fiscal n. 16802, de dez/2005, conforme se constata às fls. 07 dos autos, devendo ser excluído o lançamento de maior valor, uma vez que conforme cópia da nota fiscal anexa (doc. 09) o valor dos produtos da referida nota é R\$ 16.020,64;
 - 5) Manutenção da decisão singular quanto à redução da penalidade para 50% do valor do imposto. Isso porque o crédito exigido está registrado nos Sistemas Corporativos da Sefaz/CE, de forma a dar subsídios para o ente público proceder ao seu cálculo e respectivo lançamento. Cita as Resoluções nºs 365/2009 (2ª Câmara de Julgamento) e 176/2009 (1ª Câmara de Julgamento);
 - 6) Pelo que requer, ao final, a nulidade da autuação, por impedimento do agente autuante, o encaminhamento dos autos à CEPED para retirar o valor correspondente ao agregado, o reconhecimento do *bis in idem*, a exclusão da nota lançada em duplicidade e/ou a redução da penalidade para 50%, nos termos do art. 123, I, “d”, da Lei nº 12.670/96.

Às fls. 403 à 409 dos autos, consta o Parecer de nº 91/2014, expedido pela Assessoria Processual Tributária, com manifestação pelo conhecimento dos recursos voluntário e de ofício, dando-lhes parcial provimento, para que seja declarada a parcial procedência do auto de infração, em face da exclusão da base de cálculo da autuação do montante de R\$ 2.882,72 (dois mil, oitocentos e oitenta e dois reais e setenta e dois centavos), referente à nota fiscal nº 16802, lançada em duplicidade, sugerindo a manutenção da penalidade aplicada pela julgadora de primeiro grau, correspondente a 50% do imposto devido (art. 123, I, “d”, da Lei nº 12.670/96).

Em manifestação ao Parecer da Assessoria Processual, às fls. 411 à 417 dos autos, o sujeito passivo aduz que reanalisou o relatório demonstrativo dos equívocos do auto de infração em exame, por ele anexado ao recurso voluntário (doc. 03) e constatou a existência de algumas notas fiscais, cujo ICMS antecipado não foi lançado no COMETA com margem de agregação de 20% sobre a base de cálculo e as relaciona; também encontrou outras notas fiscais cujo ICMS antecipado não foi lançado no COMETA com margem de agregação de 20%, nem tampouco cobrado nos termos do art. 25, inciso XII, do RICMS/CE, como haveria de ser; no entanto, todas as demais notas fiscais inseridas no Relatório Cometa e constantes no relatório demonstrativo dos equívocos do presente auto de infração tiveram lançamento de ICMS antecipado com aplicação da agregação de 20%, conforme demonstrativo anexo (doc. 01). Cita, a título de exemplo, a nota fiscal 84981, de nov/2006 e outras de cada período de apuração de que trata este auto. Conclui asseverando que a perícia é imprescindível para a defesa, porque demonstrará que o valor do ICMS devido é de R\$ 3.565,13 e não de R\$99.186,46, apresentando, para tanto, os quesitos.

Às fls. 419 e 420 dos fólios processuais constam memoriais colacionados pelo sujeito passivo, nos quais reitera as alegações deduzidas no recurso ordinário.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

O processo foi a julgamento em 2ª Instância e na 122ª sessão ordinária, no dia 15/10/2014, a 2ª Câmara de Julgamento resolveu, por unanimidade de votos, conhecer dos recursos interpostos, e, com relação à preliminar de nulidade, por impedimento do fiscal atuante, em face da liminar que proibia a cobrança do agregado, decidiu afastá-la, por unanimidade de votos, sob o entendimento de que a liminar não impede que o Fisco efetue o lançamento. Ato contínuo, os membros da Câmara de Julgamento converteram o curso do processo em realização de perícia, com o objetivo de segregar nota a nota, por período mensal, os valores cobrados, registrados no Cometa, identificando quais notas foram objeto do lançamento do percentual de agregação, e demonstrado, também quais valores foram pagos e quais remanescem.

Em resposta, a CEPED apresenta o laudo pericial, acostado às fls. 448 à 452 dos autos, cuja conclusão informa que o trabalho pericial foi desenvolvido por meio de consulta aos sistemas COMETA e RECEITA, com a finalidade de identificar qual foi o cálculo utilizado para cobrança do ICMS antecipado de cada nota fiscal, bem como qual o valor pago com relação a cada nota sob o código de receita 1023 (antecipado). Diante das informações, constatou que SEM CONSIDERAR O AGREGADO, houve um recolhimento a menor de R\$ 5.458,49 e um recolhimento a maior de R\$ 2.893,32, restando uma diferença de ICMS antecipado a recolher no valor de R\$ 2.565,17.

A parte manifesta concordância ao resultado do laudo pericial, às fls. 802 dos autos. Na oportunidade em que ressalta a ilegalidade da cobrança do agregado de 20%, conforme liminar e sentença exarada pelo juiz da 15ª vara da Fazenda Pública no Processo nº 63291-22.2006.8.06.0001, à espera do trânsito em julgado.

Em 27 de maio de 2015, o processo retorna à Câmara de Julgamento, na 85ª sessão ordinária, na qual o colegiado, ao tomar ciência de que no âmbito do Poder Judiciário tramita processo judicial concomitante a esse processo administrativo, contendo ambos os processos (judicial e administrativo) o mesmo objeto, resolve, por unanimidade de votos, não conhecer dos recursos interpostos, dada a mencionada interposição de ação judicial informada em memoriais e confirmada, quanto ao idêntico objeto, oralmente, em sessão, pelos representantes legais da recorrente e deliberar, também por unanimidade de votos, que o fato em alusão importa em renúncia ou desistência ao litígio na instância administrativa, nos termos do art. 48, §4º, da Lei nº 15.614/2014, devendo o processo ser encaminhado à Presidência do Contencioso, para adoção da providência prevista no §7º do mesmo artigo, no sentido de encaminhar o processo à Procuradoria do Estado para fins de inscrição na dívida ativa, nos termos do pedido formulado oralmente em sessão pelos representantes legais da recorrente e reduzidos a termo nos memoriais apresentados e distribuídos aos integrantes da Câmara de Julgamento. (Res. nº 499/2015, às fls. 835 à 838)

A Presidência do Conat lavra o despacho nº 126, de 21 de agosto de 2015, às fls. 842 e 843, determinando o encaminhamento dos autos à Procuradoria Geral do Estado do Ceará.

Em 05 de outubro de 2018, a então Presidente do Conat, lavra um novo despacho (fls. 847 e 848), informando que os §§ 4º a 8º, do art. 48, da Lei nº 15.614/2014 foram revogados pela Lei nº 16.258/2017, razão pela qual chama o feito à ordem e determina o encaminhamento dos autos à 2ª Câmara de Julgamento para apreciação e julgamento de mérito da lide.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Retornados os autos à 2ª Câmara de Julgamento, aos 06 de novembro de 2018, na 67ª sessão ordinária, o colegiado resolve, em decorrência da análise da preliminar de nulidade suscitada pela parte por falta de provas, em razão da ausência de documentação que fundamentasse a inclusão do contribuinte no regime especial e que resultasse na cobrança de agregado sobre ICMS antecipado devido nas aquisições e considerando que o contribuinte encontrava-se sob a égide de Regime Especial de Fiscalização no período da fiscalização, conforme consulta ao COMETA e considerando ainda, o argumento da parte de que não se encontram nos autos os documentos que embasam a cobrança do antecipado com acréscimo de percentual de agregação de 20%, converter o curso do processo em realização de diligência, para que sejam acostados aos autos os termos que embasaram a cobrança do referido percentual de agregação, tais como Portaria do Secretário da Fazenda instituindo o Regime Especial de Fiscalização, Termo de Intimação estabelecido no art. 4º da IN 32/2005, memorial de cálculo no qual se demonstra a cobrança de agregado na autuação. Por unanimidade de votos, a 2ª Câmara de Julgamento acatou a sugestão do Dr. Ubiratan, para que após a realização da diligência, o processo fosse encaminhado à CEAPRO para novo parecer. (fls. 854 à 856)

Em resposta, a CEPED informa que no período da autuação (2005 a 2006) o autuado encontrava-se sob Regime Especial de Fiscalização e Controle, amparado pelas Portarias n.s 7/2005, 244/2005, 439/2005, 654/2005, 221/2006, 435/2006 e 850/2006, tendo sido apresentada pelo arquivo geral à célula somente a de nº 435/2006, que determina que para produtos sujeitos à substituição tributária, os percentuais de agregação deverão ser aplicados conforme determina a legislação pertinente e para os demais produtos, o percentual de agregação será específico de acordo com a atividade econômica do contribuinte. Aponta, ainda, o disposto na IN nº 32/2005, que também informa um percentual de agregação de 20%, nos termos do art. 2º, §2º, inciso I.

Em nova análise, a Assessoria Processual opina, mediante Parecer nº 160/2019, às fls. 923 à 927 dos autos, pela parcial procedência da autuação, considerando o resultado do trabalho pericial que apontou uma diferença de ICMS antecipado a recolher no valor de R\$ 2.565,17, bem como considerou acertada a decisão singular que aplicou a penalidade prevista no art. 123, I, “d”, da Lei nº 12.670/96 (atraso de recolhimento).

Em 16 de setembro de 2019, na 63ª sessão ordinária, o processo retorna à Câmara de Julgamento, que resolve: 1) com relação à preliminar de nulidade suscitada pela parte sob alegação de não cumprimento dos procedimentos previstos na IN 32/2005, quais sejam ausência do Termo de Intimação previsto no art 4º, falta da Portaria que incluiu o contribuinte em Regime Especial de Fiscalização, conforme art 873 do RICMS/CE e ausência da memória de cálculo, conforme art. 5º da IN 32/2005, afastar, por maioria de votos, tendo em vista que o disposto na IN 32/2005 se adequa aos procedimentos de Regime Especial de Fronteira, instituído por Portaria do Secretário da Fazenda e que no âmbito da ação fiscal nº 200840952 – diligência fiscal específica – motivo: falta de recolhimento, foi cumprido o previsto na IN 07/2004 e suas modificações posteriores. No mérito, resolve, por unanimidade de votos, declarar a parcial procedência da autuação, mantendo o imposto lançado no auto e excluindo a multa punitiva. (Res. nº 174/2019, às fls. 952 à 962)



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Regularmente intimada da decisão consubstanciada na Resolução nº 174/2019, o sujeito passivo interpõe recurso extraordinário, às fls. 967 à 982, anexando como Resoluções Paradigmas as de nºs 149/2018, 115/2018 e 638/2002, da 2ª Câmara de Julgamento, bem como as Resoluções nºs 527/2015, da 1ª Câmara de Julgamento e 21/2019, da Câmara Superior.

A Presidência do Conat, mediante despacho nº 84/2020, defere a admissibilidade do recurso extraordinário, em face das Resoluções Paradigmas nºs 21/2019 e 638/2002. A Res. Paradigma 21/2019 determina a nulidade da decisão de 2ª Instancia e retorno para novo julgamento, por tratar-se de uma decisão genérica. No presente caso, observou a Presidência que a questão referente ao pagamento do imposto por ocasião das saídas não foi enfrentada na decisão recorrida. Já Resolução Paradigma nº 638/2002 é referente à falta de recolhimento de ICMS antecipado, na qual se proclamou a parcial procedência do feito fiscal, em face da exigência somente da multa prevista no art. 123, I, “d”, excluindo-se, entretanto, o imposto, uma vez que este foi recolhido quando das saídas das mercadorias. Por ter um entendimento diverso da Resolução nº 174/2019, também foi acolhida.

Em 06 de julho de 2021, na 16ª sessão ordinária virtual, a Câmara Superior resolve, por maioria de votos, dar provimento ao recurso extraordinário, para declarar a nulidade da decisão proferida pela 2ª Câmara de Julgamento, sob o fundamento de falta de apreciação do argumento de que o ICMS cobrado fora pago no momento da saída das mercadorias, determinado o retorno dos autos à Câmara recorrida para novo julgamento (Res. nº26/2021, às fls. 1045 à 1051).

É o relatório.

02 – VOTO DO RELATOR

O ilícito tributário consubstanciado no auto de infração em epígrafe diz respeito à infração de falta de recolhimento de ICMS antecipado decorrente da aquisição interestadual de mercadoria, no montante de R\$99.186,46 (noventa e nove mil, cento e oitenta e seis reais e quarenta e seis centavos), referente aos períodos de julho, novembro e dezembro de 2005 e janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto, outubro e novembro de 2006, infração essa extraída dos Relatórios Corporativos da Sefaz – COMETA E COPAF.

De início, cumpre frisar que a decisão consubstanciada na Resolução nº 174/2019 (fls. 952 à 962) foi declarada nula, por ocasião da 16ª sessão ordinária virtual da Câmara Superior, na qual o colegiado deu provimento ao recurso extraordinário interposto pelo contribuinte autuado, sob o fundamento de que a 2ª Câmara de Julgamento deixou de apreciar o argumento de que o ICMS cobrado fora pago no momento da saída das mercadorias (Res. nº26/2021)

Vale salientar que, com a anulação da decisão dantes exarada por essa Câmara, o processo retorna para novo julgamento, devolvendo-se a esse colegiado a análise de todas as questões deduzidas em sede de recurso voluntário e não só a alegação que deixou de ser anteriormente enfrentada.

Por consectário, passa-se a analisar ponto a ponto as razões da defesa.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

A parte aduz, preliminarmente, que a autoridade autuante estaria impedida, uma vez que a exação em apreço é decorrente da aplicação da margem de agregação de 20% (vinte por cento) sobre a base de cálculo do ICMS antecipado referente ao Regime Especial de Fiscalização e Controle ao qual estava sujeito o recorrente à época, no entanto a cobrança desse agregado é objeto de discussão judicial, por meio do Mandado de Segurança nº 63291-22.2006.8.06.0001 e que nos mencionados autos obteve liminar, que proíbe sua exigência.

No que concerne à preliminar de nulidade em epígrafe, não compete a esse colegiado se manifestar, haja vista que referida preliminar foi afastada na 122ª sessão ordinária, em 15 de outubro de 2014, nos seguintes termos: *“Com relação à preliminar de nulidade suscitada pela parte por impedimento do fiscal autuante em face da liminar que proibía a cobrança do agregado – Afastada, por unanimidade de votos, sob o entendimento de que a liminar não impede que o Fisco efetue o lançamento, de acordo com o entendimento do Procurador do Estado, Dr. Ubiratan Ferreira de Andrade, que se pronunciou nos seguintes termos: “Em face da decisão liminar em Mandado de Segurança que impede a cobrança do agregado de 20% sobre o ICMS Antecipado, entendo que não caberia a imposição de multa punitiva em relação a tal fato. Todavia, conforme assente na doutrina e jurisprudência do STJ, não pode ficar a Fazenda Estadual impedida de efetuar o respectivo lançamento do referido agregado sob pena de não mais poder realizá-lo em virtude da decorrência de prazo decadencial. Ressalto, todavia, a necessidade de se verificar se o lançamento se refere tão somente ao aludido agregado, pois naquelas hipóteses em que tal não se verifica, impõe-se a cobrança de multa punitiva.”*

Ainda em caráter preliminar, o recorrente argui o não cumprimento dos procedimentos previstos na Instrução Normativa nº 32/2005, quais sejam: ausência do Termo de Intimação previsto no art. 4º, falta da Portaria que incluiu o contribuinte em Regime Especial de Fiscalização, conforme art. 873 do RICMS e ausência da memória de cálculo, conforme art. 5º.

No que tange à preliminar de nulidade acima relatada, cumpre esclarecer que a IN nº 32/2005 diz respeito aos procedimentos concernentes ao Regime Especial de Fiscalização e Controle, instituído por Portaria do Secretário da Fazenda nas hipóteses de práticas reiteradas de desrespeito à legislação tributária, senão vejamos:

“Art. 1º Esta Instrução Normativa estabelece normas atinentes ao Regime Especial de Fiscalização e Controle, de que trata o art. 96 da Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996, a ser aplicado, pelo Secretário da Fazenda, a contribuinte do ICMS na hipótese de prática reiterada de desrespeito à legislação tributária com vista ao cumprimento das obrigações tributárias.”

Mais à frente, o mesmo instrumento normativo traz os procedimentos a serem adotados pelo agente responsável pelo acompanhamento do Regime Especial de Fiscalização, conforme redação abaixo transcrita:

“Art. 5º Os procedimentos do agente fiscal responsável pelo acompanhamento do Regime Especial de Fiscalização serão:



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

I - acompanhar todas as operações de entradas e saídas de mercadorias concernentes ao ICMS, preenchendo o formulário: "Recolhimento do ICMS Diário" - Anexo Único desta Instrução Normativa, devendo:

a) apurar o saldo diariamente;

b) caso seja devedor, tomar as medidas necessárias para que o imposto seja recolhido no prazo de 24 (vinte e quatro) horas após a apuração;

c) não havendo o recolhimento do imposto, conforme previsto na alínea b deste inciso, proceder, imediatamente, à lavratura do Auto de Infração.

II - relatar as ocorrências relevantes ou duvidosas e ainda:

a) sugerir outros procedimentos por parte do Fisco, tais como: diligência fiscal, fiscalização em profundidade, ou a adoção de outros instrumentos de controle no trânsito de mercadorias;

b) propor a continuidade ou suspensão do referido regime, fundamentado a sua sugestão."

Observa-se, portanto, que os procedimentos acima delineados referem-se ao Regime Especial de Fiscalização, que não se confunde com a Ação Fiscal - Diligência Fiscal Específica – Motivo: falta de recolhimento, desencadeada pelo Ato Designatório - Ordem de Serviço de nº 2008.40952 (fls. 04), da qual decorreu a lavratura do presente auto de infração, em que foi cumprido o previsto na Instrução Normativa nº 07/2004 e suas modificações posteriores, que explicita procedimentos relativos ao desenvolvimento de ações do Fisco através do Sistema de Controle da Ação Fiscal - CAF, assim estabelecendo:

“Art. 1º Serão gerenciados pelo Sistema de Controle de Ação Fiscal - CAF o planejamento, a homologação, a distribuição, a execução e a avaliação de resultados de ações do Fisco, com a finalidade de apurar e lançar o crédito tributário.

§ 1º Serão também objeto de controle do Sistema CAF, os procedimentos administrativos decorrentes de requerimento do contribuinte, do Fisco ou de terceiro interessado, com finalidade de elaboração de informação fiscal, coleta de informações ou monitoramento de estabelecimento.

§ 2º As ações de que trata este artigo serão executadas na conformidade dos Artigos 812 e 813 do Decreto 24.569, de 31 de julho de 1997, e designadas, mediante ato próprio, da autoridade competente.

§ 3º Entende-se por ação do fisco, para fins da presente instrução normativa, o conjunto de procedimentos de natureza fiscal, contábil e financeira que tem por finalidade o lançamento do crédito tributário decorrente do não cumprimento de obrigação tributária, e serão efetivadas sob as seguintes modalidades:

(...)

II – diligência fiscal específica;



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

(...)

§ 4º O agente do Fisco executará as diligências para coleta de provas, contidas em documento, livro ou coisa, necessárias à apuração do crédito tributário ou ao reconhecimento do direito pleiteado pelo contribuinte.

Art. 2º Para execução das ações de que trata o § 3º do Art. 1º será emitido, pelo Sistema CAF, Ato Designatório:

I – órgão emitente;

II – número do ato;

III – autoridade designante;

IV – agente (s) executor (es);

V – supervisor;

VI – modalidade da ação;

VII – período a ser fiscalizado;

VIII – sujeito passivo;

IX - data da emissão.

§ 1º O documento referido no caput será emitido em 2 (duas) vias, com a seguinte destinação:

I – 1ª via, processo administrativo tributário;

II - 2ª via, sujeito passivo.

§ 2º No exercício da ação fiscal o agente do Fisco fica designado a:

(...)

II - na diligência fiscal específica, lançar apenas crédito tributário decorrente de infrações relacionadas aos motivos que deram origem à ação, ocorridas no período consignado;

(...)

§ 3º Nas modalidades de ações fiscais consignadas no § 3º do artigo 1º, será lavrado Termo de Início de Fiscalização, Anexo II, exceto nas hipóteses de dispensas previstas no Art. 825 do



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Decreto nº 24.569/97¹, instrumento hábil para declarar aberta a ação fiscal e suspender, após a sua ciência, o direito à espontaneidade e à consulta na forma da legislação específica.

Nessa esteira, aludida preliminar de nulidade não pode ser acatada, haja vista que a ação fiscal ora empreendida atendeu ao disposto na IN nº 07/2004, que disciplina procedimentos atinentes ao desenvolvimento de ações de auditoria fiscal de estabelecimentos, não havendo que se falar na hipótese em inobservância aos ditames da IN nº 32/2005, que, repisa-se, rege procedimentos referentes aos Regimes Especiais de Fiscalização de Fronteira.

Superada a preliminar de nulidade, convém frisar que é na IN nº 32/2005 que se encontra previsto o percentual de agregação de 20% que compõe o auto de infração em exame. Cite-se:

Art. 2º O Regime Especial de Fiscalização e Controle, sem prejuízo da aplicação de outras penalidades cabíveis, compreenderá o seguinte:

(...)

V - recolhimento antecipado de ICMS incidente sobre a entrada de mercadoria nas operações interna e interestadual.

§ 2º Relativamente ao inciso V, a base de cálculo será o montante correspondente ao valor da operação, nele incluídos o IPI, se incidente, frete e demais despesas debitadas ao adquirente, acrescido dos seguintes percentuais de agregação, se inexistir outro percentual em legislação específica:

I - 20% (vinte por cento), para a mercadoria destinada a contribuinte inscrito na categoria econômica de comércio atacadista;

Contrapondo-se ao mérito da lide, o recorrente argui que o imposto antecipado cobrado (referente à agregação) já foi devidamente lançado por ocasião da saída das mercadorias, anexando, para tanto, cópia do Registro de Apuração de 2005 e 2006. Em outras palavras, assevera que com a lavratura do presente auto de infração cobrando o valor do imposto antecipado (agregado), o mesmo foi lançado em duplicidade, tendo em vista que as saídas foram devidamente tributadas sem o creditamento do valor referente a este antecipado (agregado).

Sem razão o recorrente. Da análise da Declaração de Informações Econômico-Fiscais – DIEF do contribuinte (vide fls. 103 à 131), observa-se que este apresentou saldo credor em todos os meses do período fiscalizado.

Ademais, cabe trazer à baila o disposto no art. 767 do RICMS/CE, que verbera:

“Art. 767. As mercadorias procedentes de outra unidade federada ficam sujeitas ao pagamento antecipado do ICMS sobre a saída subsequente.”

¹ Art. 825. Serão emitidos somente o MAF e termo de intimação quando se tratar das seguintes hipóteses: I – atraso ou falta de recolhimento;



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Pela leitura do dispositivo supra, depreende-se que o pagamento do ICMS Antecipado deve ser realizado por ocasião das entradas interestaduais, não podendo ficar ao alvedrio do contribuinte obedecer ou não ao regime de antecipação, sob pena de violação da legalidade tributária.

Em suas considerações de mérito, sustenta, ainda, o recorrente que a nota fiscal nº 16802 foi lançada em duplicidade em dezembro de 2005 e que assiste razão à julgadora singular ao reduzir a penalidade para a inserta no art. 123, I, “d”, da Lei nº 12.670/96, uma vez que o crédito exigido está registrado nos Sistemas Corporativos da Sefaz/CE.

De fato, a nota fiscal nº 16802 deve ser decotada da autuação (correspondente ao montante de R\$ 2.883,72), pois como bem asseverado pela parecerista, em consulta ao Sistema COMETA, constata-se que houve um erro por parte do digitador, que inicialmente digitou para a referida nota fiscal o Selo Fiscal de Trânsito AB 696793606, informando o valor do documento fiscal de R\$ 160.200,64 e o valor da base de cálculo do antecipado de R\$ 16.020,64, o que implicou em um ICMS antecipado a recolher de R\$ 2.883,72. Ocorre que, ao perceber o erro, o digitador atribuiu novo selo de trânsito para a nota fiscal nº 16802 (Selo AB 69679305), digitando o valor correto (R\$ 16.020,64), gerando ICMS antecipado no importe de R\$ 2.883,72. Ocorre que o digitador não cancelou o Selo Fiscal AB 696793606, o que ocasionou a cobrança em duplicidade do imposto referente à citada nota fiscal.

Com relação à composição do crédito tributário, urge deixar claro que o imposto deve ser mantido *in totum*, pois a suspensão judicial da exigibilidade do crédito tributário impede tão somente a prática de ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora. Ou seja, a existência de discussão judicial não impossibilita o Fisco de proceder ao lançamento com a intenção de evitar a decadência, cuja contagem não se sujeita a causas suspensivas ou interruptivas.

Em outras palavras, o Fisco não poderá inscrever em dívida ativa ou ajuizar execução fiscal de crédito que esteja com sua exigibilidade suspensa, mas poderá efetuar o lançamento, exercendo o seu direito potestativo, nos termos do artigo 142 do CTN. Isso ocorre porque as hipóteses do artigo 151 do CTN não suspendem o prazo decadencial, para efetivação do lançamento, mas tão somente o prazo prescricional, para a cobrança judicial do crédito tributário.

Merece transcrição precedente do Superior Tribunal de Justiça – STJ a respeito do tema:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 03/STJ. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 1022 DO CPC/2015. NÃO OCORRÊNCIA. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CONCESSÃO DE LIMINAR EM AÇÃO JUDICIAL. NÃO VEDAÇÃO DE ATUAÇÃO DO FISCO. DECADÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRECEDENTES. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1- Na linha da jurisprudência desta Corte, não há falar em negativa de prestação jurisdicional nem em vício quando o acórdão impugnado aplica tese jurídica devidamente fundamentada, promovendo a integral solução da controvérsia, ainda que de forma contrária aos interesses da parte.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

2- O prazo para o Fisco efetuar o lançamento é dotado de natureza decadencial e, portanto, não está sujeito a qualquer hipótese de suspensão ou interrupção, este transcorre ininterruptamente, independentemente da existência de qualquer depósito ou mesmo de decisão judicial favorável ao contribuinte.

3- Agravo interno não provido. (AgInt no REsp 1832770-AL, STJ, 2ª T, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 31/08/2020, DJE 03/09/2020)”

Quanto à penalidade a ser aplicada, deve ser excluída a multa punitiva no que se refere à parcela da notas fiscais em relação à qual houve a exigência do agregado, pois só poderão ser objeto do lançamento visando a prevenir a decadência os acréscimos que não tiverem um caráter punitivo/sancionatório, já que o contribuinte não pode ser prejudicado por estar cumprindo uma decisão judicial que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário.

Já no tocante à parcela da notas fiscais em relação à qual não houve a exigência da agregação, assiste razão ao recorrente quanto ao reequadramento da penalidade para a discriminada no art. 123, I, “d”, uma vez que o imposto ora exigido era de prévio conhecimento do Fisco Estadual, pois os valores encontravam-se registrados em seus sistemas, consoante verbete sumular do próprio Contencioso, assim editado:

“Súmula 06. Caracteriza, também, atraso de recolhimento, o não pagamento do ICMS apurado na sistemática de antecipação e substituição tributária pelas entradas, quando as informações constarem nos Sistemas Corporativos de Dados na Secretaria da Fazenda, aplicando-se o art. 123, I, “d”, da Lei nº 12.670/96.”

No que se refere ao pleito de realização de exame pericial, a fim de que seja retirado o valor correspondente ao agregado do crédito tributário, este não merece guarida, pois é incongruente com o acima explanado sobre a manutenção do imposto no que se refere, inclusive, a essa parcela.

Face a essas considerações o crédito tributário resta assim constituído:

MÊS	ICMS A RECOLHER	OPERAÇÕES COM AGREGAÇÃO DE 20% - SEM MULTA PUNITIVA	OPERAÇÕES SEM AGREGAÇÃO DE 20% - ART. 123, I, D, DA LEI Nº 12.670/96
JUL/05	16.551,84	-	-
NOV/05	23.965,32	-	-
DEZ/05	27.309,39	-	-
JAN/06	3.419,05	-	-
FEV/06	3.998,82	-	-
MAR/06	8.676,88	-	-



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

MAIO/06	3.579,32	-	-
JUN/06	2.447,62	-	-
JUL/06	2.045,61	-	-
AGO/06	1.652,37	-	826,19
OUT/06	1.785,60	-	892,80
NOV/06	870,92	-	435,46
TOTAL	96.302,74	-	2.154,45

Por fim, reforça-se que nos meses em que houve cobrança de agregação de 20%, excluiu-se a multa punitiva, nos meses em que as operações foram sem o agregado, aplicou-se a penalidade de 50% do valor das operações e naqueles meses (fev/06 e jul/06) nos quais existiam operações com e sem agregado, não sendo possível identificar a quais o recolhimento efetuado nesses períodos se referia, procedeu-se à exclusão da multa punitiva, por ser mais benéfico ao contribuinte.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS	R\$ 96.302,74
MULTA	R\$ 2.154,45
TOTAL	R\$ 98.457,19

Ante o exposto, a infração restou materialmente comprovada em parte, razão pela qual VOTO no sentido de conhecer do recurso ordinário, dar-lhe parcial provimento, a fim de declarar a parcial procedência da autuação, nos termos dessa resolução.

Eis o voto.

03 – DECISÃO

DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente **EMPÓRIO CEARENSE DE DISTRIBUIÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA** e recorrida a CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA, a 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Reexame Necessário e do Recurso Ordinário e em referência às questões suscitadas pela recorrente, tomar as seguintes deliberações: **1. Com relação a preliminar de nulidade suscitada pela parte sob a alegação do não cumprimento dos procedimentos previstos na Instrução Normativa nº 32/2005, quais sejam: ausência do Termo de Intimação previsto no art. 4º da IN 32/2005, falta da Portaria que incluiu o contribuinte em Regime Especial de Fiscalização, conforme art. 873 do RICMS e ausência da memória de cálculo, conforme art. 5º da IN**



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

32/2005 – Afastada, por maioria de votos, considerando que o disposto na IN 32/2005 se adequa aos procedimentos do Regime Especial de Fronteira, instituído por Portaria do Secretário da Fazenda, e que no âmbito da ação fiscal no 2008.40952 – Diligência Fiscal Específica – Motivo: falta de recolhimento, foi cumprido o previsto na IN 07/2004 e suas modificações posteriores, nos termos do art. 2º, §1º, inciso II (Diligência Fiscal Específica). Vencido o voto do Conselheiro André Carvalho Alves, que acatou o pedido de nulidade. **2. Quanto ao argumento de que o ICMS cobrado fora pago no momento da saída das mercadorias** – Afastado por unanimidade de votos, considerando que o contribuinte apresentou saldo credor em todos os meses do período fiscalizado e considerando o disposto no art. 767 do RICMS que determina o pagamento do ICMS Antecipado por ocasião das entradas interestaduais. **3. Quanto ao pedido de perícia apresentado pela parte** – Afastado por unanimidade de votos, nos termos do art. 97, da Lei 15.614/2014. **No mérito**, resolve por unanimidade de votos, dar parcial provimento aos recursos interpostos, para decidir pela parcial procedência da autuação, nos seguintes termos: **1.** Manter a cobrança do imposto lançado no Auto de Infração; **2.** Excluir a cobrança da multa punitiva sobre a parcela que tem agregado de 20%; **3.** Aplicar a multa prevista no art. 123, I, “d” da Lei no 12.670/96, com as alterações da Lei no 13.418/2003, sobre a parcela na qual não há agregação de 20%. Decisão nos termos do voto da Conselheira Relatora e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Estiveram presentes para sustentação oral, os representantes legais da autuada, Dr. Pablo Macedo e Dr. Lucas Pinheiro.

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

Ana Carolina Cisne Nogueira Feitosa

Conselheira Relatora

Maria Elineide Silva e Souza

Presidente

Ubiratan Ferreira de Andrade

Procurador do Estado