



**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**Conselho de Recursos Tributários - 3a. Câmara de Julgamento**

---

<b>RESOLUÇÃO Nº:</b>	0055/2022
<b>PROCESSO Nº:</b>	1/3005/2016
<b>AUTO DE INFRAÇÃO Nº:</b>	1/2016.15180-3
<b>RECORRENTE:</b>	Mais Sabor Ind. e Comércio de Refrigerantes Eireli
<b>RECORRIDO:</b>	Célula de Julgamento de 1ª Instância
<b>CONSELHEIRO RELATOR:</b>	José Ernane Santos
<b>4ª SESSÃO ORDINÁRIA EM:</b>	18/02/2022

**EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DEDUÇÃO DE NOTAS FISCAIS CANCELADAS E DEVOLVIDAS. PARCIAL PROCEDÊNCIA.** Contribuinte submetido ao Regime Especial de Fiscalização e Controle autuado por deixar de recolher o ICMS-ST do dia 12/07/2016. Infringidos os arts. 473 e 474 do Decreto nº 24.569/97, e aplicada a penalidade do art. 123, I, E, da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/2003. A apuração do ICMS diário para efeitos do lançamento foi feita com base nas notas fiscais emitidas no dia, sem deduzir as notas fiscais canceladas nem as mercadorias que foram objeto de devolução por não terem sido recebidas pelos destinatários. Para que haja a incidência do tributo faz-se necessária a circulação jurídica da mercadoria, que se caracteriza pela efetiva alteração da propriedade. Como as notas fiscais de entrada em devolução retratam operações não completadas, decorrentes da recusa do destinatário em receber os produtos, não ocorre a circulação jurídica das mercadorias, de modo que as mesmas devem ser deduzidas do cálculo do ICMS, de igual forma que as notas fiscais canceladas. Decisão que, por maioria de votos, em consonância com o entendimento do douto representante da Procuradoria Geral do Estado, reformou a decisão monocrática, dando **PARCIAL PROCEDÊNCIA** ao recurso ordinário, para excluir do levantamento as NFs canceladas e das NFs de devolução.

**PALAVRAS-CHAVE:** FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS-ST. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE. APURAÇÃO DIÁRIA DO ICMS. DEDUÇÃO DE NOTAS FISCAIS CANCELADAS E DEVOLVIDAS.

## **RELATÓRIO**

O presente processo trata de acusação fiscal lançada em desfavor do contribuinte qualificado na peça inaugural, haja vista a constatação de infração aos arts. 473 e 474 do Decreto nº 24.569/97. Assim descreve a peça inaugural:

*“FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUENTE SUBSTITUTO QUE EFETUOU A RETENÇÃO, EM OPERAÇÕES COM ÁGUA MINERAL, CERVEJA, CHOPE, REFRIGERANTE, EXTRATO CONCENTRADO OU XAROPE. A EMPRESA NÃO EFETUOU O PAGAMENTO DOS DAES 2016.23.0083712-29 E 2016.25.00.29422-04 NO PRAZO DETERMINADO PELA PORTARIA N. 103/2016, REF. NF DO INTERVALO DE 609177 A 609407, DO DIA 12 DE JULHO DE 2016, CONFIG. FALTA DE RECOLHI” (sic).*

Em OUTRAS INFORMAÇÕES (fls. 4) a Auditora Fiscal esclarece que a empresa se encontrava sob Regime Especial de Fiscalização e Controle, estabelecido através da Portaria nº 103/2016, de 05/07/2016, na forma de regime especial de caixa no período de 11/07/2016 a 08/10/2016.

Relata que foi emitido o Termo de Intimação nº 2016.10380, em 13/07/2016, pelo qual a empresa ficou intimada a recolher, no prazo de 24 horas, o valor de R\$ 5.680,38, sendo ICMS-ST no valor de R\$ 4.960,04, e FECOP no valor de R\$ 720,34, valor este que se refere às notas fiscais do intervalo que vai de 609177 a 609407, emitidas no dia 12/07/2016.

Descumprida a intimação, foi aplicada a multa do art. 123, I, E, da Lei nº 12.670/96 com a redação dada pela Lei nº 13.418/2003, que resultou num crédito tributário de R\$ 17.041,14, composto por R\$ 5.680,38, de ICMS-ST, incluindo FECOP, e R\$ 11.360,76 de multa. Foram anexados aos Autos a Portaria nº 103/2016, termo de intimação 2016.10380, dados dos dois DAES que não foram recolhidos, protocolo de entrega de dois DAES.

O contribuinte rebate o lançamento através de tempestiva impugnação que repousa às fls. 20/37, a qual inicia declarando sua estranheza com o Regime Especial de Fiscalização e Controle.

Acrescenta que o Regime Especial de Fiscalização somente se justifica em caráter excepcionalíssimo para contribuintes diretos que, comprovadamente, já tenham sido partes em processo no qual se tenha provado dolo, culpa grave, má-fé ou conluio, e que o PAF tenha sido produzido em contraditório, pleno e amplo, em que ao contribuinte tenha sido oportunizado produzir as provas que entender pertinentes.

Alega que a falta da discriminação individual das notas fiscais e respectivos valores, por si só, macula de nulidade o auto de infração, pois fere o artigo 142 do CTN. Diz que o auto não descreve a legislação aplicável na correção monetária nem nos juros utilizados para o cálculo da multa, acarretando cerceamento de defesa, pelo que é primordial sua declaração de nulidade

Tece diversas considerações sobre a substituição tributária, concluindo que, apesar de não ter recolhido o ICMS-ST, não se creditou dos valores do referido imposto, de modo que inexistente obrigação tributária.

Aduz que a multa tem caráter confiscatório, que escapa à sua capacidade contributiva, afronta os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco, pugnando pela sua redução para 2%.

Pede, ao fim, o afastamento do Regime Especial de Fiscalização imposto ao contribuinte, o reconhecimento da ilegalidade do tratamento não isonômico e a nulidade do auto de infração.

No julgado de primeira instância, que repousa às fls. 39-43, o ilustre julgador singular defende a legalidade do Regime Especial de Fiscalização e Controle e corrobora os procedimentos do agente fiscal, entendendo que estes ocorreram de acordo com os preceitos dos artigos 4º e 5º da Instrução Normativa nº 32/2005.

Destaca a constitucionalidade da substituição tributária, afasta a alegação que atribui caráter confiscatório à multa e esclarece que ao órgão julgador não cabe a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade.

Julgou procedente lançamento fiscal nos termos propostos no auto de infração.

Às fls. 48 a atuada interpõe recurso ordinário argumentando somente que, das notas fiscais que entraram no cômputo do ICMS lançado, diversas delas foram canceladas e outras foram objeto de devolução pelos destinatários, de modo que não houve a transferência de propriedade dos produtos. Pede a nulidade do auto de infração ao tempo em que anexa 54 cópias de DANFES, sendo 19 com o informação “NF-e CANCELADA” e outras sendo notas fiscais de entrada junto à respectiva NF de saída.

A Assessoria Processual Tributária remeteu o processo à Célula de Perícias e Diligências Fiscais solicitando a memória de cálculo do ICMS lançado, um posicionamento acerca das notas fiscais canceladas e devolvidas, a comparação da quantidade de notas fiscais canceladas no mês da autuação com os meses anterior e posterior.

A Célula de Perícias apresentou resposta aos quesitos do Assessor Processual Tributário mediante relatório e documentos anexados (fls. 112-140).

O parecer da Assessoria Processual Tributária (fls. 142/144) é pela parcial procedência da autuação, excluindo-se do cômputo do tributo ICMS-ST apenas o imposto relativo às notas fiscais canceladas, mantendo-se aquele correspondente às notas fiscais de devolução, uma vez que estas foram emitidas posteriormente à intimação para pagamento.

É o que importa relatar.

## FUNDAMENTAÇÃO

A acusação que recai sobre o contribuinte nos presentes autos indica que a empresa, submetida ao Regime Especial de Fiscalização e Controle, situação em que deveria apurar e recolher diariamente o tributo, ao ser intimada para recolher o ICMS-ST relativo ao faturamento do dia 12/07/2016, não o fez no prazo concedido pela autoridade atuante, nos termos da portaria que impusera o regime especial.

Uma vez descumprida a determinação para recolher o tributo, restou aplicada à empresa, corretamente, a penalidade do art. 123, I, E, da Lei 12.670/96, com a redação da Lei 13.418/2003, que está assim:

*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:*

*e) falta de recolhimento, no todo ou em parte, do imposto de responsabilidade do contribuinte substituto que o houver retido: multa equivalente a duas vezes o valor do imposto retido e não recolhido;*

Todavia, em sede de recurso, a empresa argumentou que a apuração do ICMS-ST do dia 12/07/2016 fora feita pela fiscalização sobre todas as notas fiscais emitidas na referida data, sem considerar que diversas daquelas notas foram canceladas e que outras não foram recebidas pelos destinatários, sendo as respectivas mercadorias devolvidas ao estoque da autuada mediante documentos fiscais de entrada emitidos por ela própria.

De fato, o valor do ICMS-ST apresentado pela fiscalização foi calculado sobre todo o faturamento do dia 12/07/2016, sem a dedução dos valores relativos às notas fiscais canceladas nem das mercadorias devolvidas – até porque as notas de devolução só foram emitidas posteriormente -, tanto que a Célula de Perícias, respondendo aos quesitos do zeloso Assessor Especial Tributário, confirmou que no montante de R\$ 5.680,38, estavam incluídos os valores de R\$ 1.953,89, relativos às notas fiscais canceladas, e R\$ 2.756,70, relativos às mercadorias devolvidas.

Entendo correta a aplicação da penalidade inserta no art. 123, I, E, da Lei 12.670/96, com a redação da Lei 13.418/2003, haja vista que, efetivamente, houve o descumprimento do Regime Especial de Fiscalização e Controle a que estava submetido o contribuinte, o qual deveria recolher diariamente o imposto apurado e não o fez.

Todavia, entendo que na apuração do valor a recolher devem ser excluídos os valores relativos às notas fiscais canceladas e às mercadorias devolvidas.

Conforme o artigo 1º do Decreto 24.569/97, o ICMS incide sobre as operações de *circulação* de mercadorias, além da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Transcreve-se:

*Art. 1º O imposto de que trata este Decreto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.*

Embora a doutrina, ao tratar do conceito de circulação, faça diferença entre circulação física, circulação econômica e circulação jurídica, existe uma predominância no entendimento de que o ICMS incide sobre a circulação jurídica de mercadorias, ou seja um negócio jurídico oneroso em que ocorre a efetiva transferência de propriedade do bem

Esse entendimento está de acordo, por exemplo, com a jurisprudência do colendo STF:

*Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIEDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE.*

*1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação esta que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara*

*tributária. Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei n. 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC.*

*2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes.*

***3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final.***

*4. Ação declaratória julgada improcedente, declarando a Supremo Tribunal Federal a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996. (ADC 49, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-084 DIVULG 03-05-2021 PUBLIC 04-05-2021) (grifei)*

Partindo desse pressuposto, de que, para que ocorra a incidência do ICMS sobre a operação, faz-se necessária a circulação jurídica da mercadoria, resulta, incontestemente, que o montante de ICMS destacado nas notas fiscais canceladas deve ser excluído do total lançado no auto de infração, haja vista que, nesse caso, não ocorreu nem mesmo a circulação física dos produtos que, sequer, chegaram a sair do estabelecimento.

Destarte, deverá ser excluído da autuação o valor de R\$ 1.953,89, corresponde às NF canceladas, conforme quadro 03 do laudo pericial de fls. 115.

No que se refere às devoluções, representadas pelas notas fiscais de entrada, nosso entendimento é que, também nesses casos, não houve circulação jurídica de mercadoria, de sorte que o montante representativo das mercadorias devolvidas deve, igualmente com as NF canceladas, ser excluído do lançamento.

As notas fiscais de entrada em devolução decorrem da recusa dos destinatários em receber as mercadorias que lhes foram destinadas. Ocorrendo essa recusa, os produtos retornam ao estabelecimento emitente com a mesma nota fiscal de saída, cabendo ao vendedor, e foi o que fez a autuada, emitir uma nota fiscal de entrada para anular a operação e regularizar seu estoque.

Ora, não tendo o destinatário recebido as mercadorias, infere-se que não ocorreu a transferência da titularidade, não houve a circulação jurídica, ainda que tenha havido uma circulação física, permanecendo, todavia, os produtos o tempo todo na posse e propriedade da Autuada, sendo irrelevante, a nosso ver, se a nota fiscal de entrada foi emitida só no dia seguinte à saída ou depois.

Assim, entendo estar comprovado, pelo exame pericial, que não se realizou o ato de mercancia, mas que houve apenas um deslocamento físico de mercadorias que até saíram do estabelecimento da autuada, mas a ele retornaram em virtude de não terem sido recebidas pelo estabelecimento destinatário. Nesta situação, entendemos que o ICMS incidente sobre o valor das mercadorias devolvidas, também deve ser excluído do lançamento objeto do auto de infração.

## VOTO

Com esteio na fundamentação supra, VOTO no sentido de conhecer do recurso ordinário, dar-lhe parcial provimento para, modificando a decisão de total procedência da primeira instância, excluir do levantamento feito pela fiscalização, as notas fiscais canceladas e as notas fiscais de entrada de mercadorias em devolução, conforme demonstrativo constante do laudo pericial (fls. 112/115), mantendo a penalidade prevista no art. 123, inciso I, alínea E, da Lei nº 12.670/96, com a redação da Lei 13.418/2003, em consonância com o entendimento manifestado em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

### DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS- ST	R\$ 969,79
Multa (art. 123, I, E, Lei 12.670/96)	R\$ 1.939,58
TOTAL DO CRÉDITO	R\$ 2.909,37

## DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente Mais Sabor Indústria e Comércio de Refrigerantes Eireli e Recorrida a Célula de Julgamento de Primeira Instância, resolvem os membros da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, por maioria de votos, dar parcial provimento para reformar a decisão singular de procedência para **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da autuação, excluindo do levantamento as notas fiscais canceladas e as notas fiscais devolvidas, conforme demonstrativo constante do laudo pericial, mantendo a penalidade prevista no art. 123, inciso I, alínea E, da Lei nº 12.670/96, decisão em consonância com o entendimento manifestado em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

Manifestaram-se contrariamente a esse entendimento as Conselheiras Lúcia de Fátima Dantas Muniz e Caroline Brito de Lima Azevedo que entenderam pela exclusão apenas das notas fiscais canceladas. Ficou designado ao Conselheiro José Ernane Santos a lavratura da resolução, por ter proferido o primeiro voto divergente vencedor.

Sala das Sessões da Terceira Câmara de Julgamento do CONAT, em Fortaleza, CE, no dia 26 de abril de 2022.

**JOSÉ ERNANE SANTOS**

Relator

Ciente

**ANTÔNIA HELENA TEIXEIRA GOMES**

Presidente

**ANDRÉ GUSTAVO CARREIRO PEREIRA**

Procurador do Estado