



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

---

<b>RESOLUÇÃO Nº:</b>	078/2022
<b>PROCESSO Nº:</b>	1/5304/2018
<b>AUTO DE INFRAÇÃO Nº:</b>	1/2018.12144-8
<b>RECORRENTE:</b>	Frevo Brasil Indústria de Bebidas Ltda
<b>RECORRIDO:</b>	Célula de Julgamento de 1ª Instância
<b>CONSELHEIRO RELATOR:</b>	José Ernane Santos
<b>3ª SESSÃO ORDINÁRIA EM:</b>	20 de abril de 2022

**EMENTA: ICMS-ST. DECLARAÇÃO NA ESCRITURAÇÃO FISCAL ELETRÔNICA. FALTA DE RECOLHIMENTO.** Indústria do ramo de bebidas fez a retenção de ICMS-ST conforme declarado em EFD, mas não recolheu o montante retido aos cofres públicos. Afastadas, por unanimidade, as preliminares de ausência de motivação do ato administrativo por erro na metodologia aplicada, incompetência da autoridade designante, cerceamento do direito de defesa, *bis in idem*, repercussão geral no STF e dispensabilidade do lançamento de ofício. Indeferido o pedido de perícia, uma vez que desnecessário e realizado de forma genérica, contrariando o que dispõe o art. 93, §1º e art. 97, I, da Lei nº 15.614/2014. No mérito, recurso improvido, auto de infração julgado procedente, confirmando a decisão proferida em primeira instância. Infração ao art. 436 do Decreto 24.569/97. Aplicada a penalidade do art. 123, I, E, da Lei 12.670/96, com redação da Lei 13.418/2003. Decisão por unanimidade de votos em conformidade com o parecer da Assessoria Processual Tributária e com a manifestação do douto representante da Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS-CHAVE:** RETENÇÃO DE ICMS-ST. DECLARAÇÃO EM EFD. FALTA DE RECOLHIMENTO PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. PROCEDÊNCIA.

## RELATÓRIO

O presente processo trata de acusação fiscal lançada em desfavor do contribuinte supra identificado, haja vista a suposta infração ao art. 436 do Decreto nº 24.569/97. A infração está assim relatada:

*“ICMS ST DECLARADO NO SPED. FALTA DE RECOLHIMENTO NO TODO OU EM PARTE DO IMPOSTO DE RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO CONFORME DETALHADO EM INF. COMPLEMENTARES. A AUTUADA DECLAROU DÉBITO DE ICMS-ST EM OPERAÇÕES DE SAÍDA EM SUA ESCRITA FISCAL DIGITAL E NÃO EFETUOU O DEVIDO RECOLHIMENTO, CONFIGURANDO FALTA DE RECOLHIMENTO ICMS-ST DE RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO QUE REALIZOU A RETENÇÃO.”*

Nas informações complementares (fls. 4) o Auditor Fiscal esclarece que no curso de ação fiscal plena para a qual fora designado, fez a análise das informações contidas no SPED da empresa relativamente ao período de 01/01/2014 a 31/12/2015.

Diz que constatou a existência de diversos débitos declarados na conta corrente do ICMS-ST retido na fonte, mas sem o registro de recolhimento nos sistemas de receita da Sefaz, configurando que a empresa autuada reteve o tributo do contribuinte substituído, mas não repassou aos cofres do Estado. Esclarece que intimou o contribuinte a justificar comprovadamente a falta de recolhimento no prazo de dez dias, tendo este transcorrido sem manifestação.

Ato seguinte lavrou o AI lançando o valor do ICMS-ST não recolhido, R\$ 3.935.589,18, mais a penalidade de 200% inculpada no art. 123, I, E da Lei 12.670/96, alterada pelo Lei 13.418/03, de R\$ 7.871.178,38, totalizando a autuação em R\$ 11.806.767,54, conforme detalha nas informações complementares (fls. 5).

Juntou o Mandado de Ação Fiscal nº 2018.00692, os termos de início e de conclusão da fiscalização, o termo de intimação 2018.06487, a planilha com a relação dos débitos de ICMS-ST declarados e não recolhidos, AR, termo de intimação nº 2018.09537, relação contendo o demonstrativo do ICMS-ST declarado e não recolhido e a respectiva

multa, consultas de conta corrente, dados do cadastro da empresa e de seus sócios, termo de entrega de documentos.

O contribuinte carrega tempestiva impugnação que repousa às fls. 26/41, na qual argui as seguintes preliminares de nulidade:

1. Defeito da metodologia utilizada na fiscalização, tendo como consequência a ausência de motivação do ato administrativo. O defeito, na avaliação do contribuinte, decorre de se ter utilizado como lastro probatório unicamente as informações dos sistemas internos da Sefaz, caracterizando metodologia superficial, sem amparo na legislação.

Colaciona resoluções desse Conat que consideram que a simples consulta ao sistema cometa constitui mero indicio de irregularidade, carecendo de outros elementos de sustentação que confirmem a existência de ilícito.

2. Incompetência da autoridade que designou o auditor fiscal para proceder a fiscalização. Entende o contribuinte que é taxativo o rol das autoridades que podem designar auditor para promover ação fiscal, conforme o art. 821, § 5º do Decreto 24.569/97.

Destarte, alega que, tendo o Mandado de Ação Fiscal nº 2018.00692 sido assinado pelo orientador da Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos (CESEC), autoridade não citada no § 5º do art. 821, impõe-se a nulidade do referido mandado, assim como de todos os atos posteriores, dentre os quais o auto de infração em comento.

3. Cerceamento do direito de defesa pela ausência de fundamentação mínima. Destaca o contribuinte que a autuação deve ter uma fundamentação com um mínimo de clareza e correlação lógica que permita ao autuado conhecer os fatos que lhe são imputados e se defender. Diz que no auto de infração ora apreciado essa fundamentação mínima não foi respeitada.

Acresce que o auditor fiscal menciona um CD contendo uma tabela de documentos fiscais supostamente anexada. Afirma que a referida mídia não está nos autos, de sorte que fica impossível ao contribuinte fazer a análise do que fora alegado pelo autuante. Tal fato demonstra a ausência de lastro probatório, caracterizando a falta de fundamentação do ato administrativo, por não ter sido permitido ao contribuinte conhecer as imputações que lhe são feitas e, assim, formular sua defesa.

4. Do *bis in idem*. Aduz, nesse tópico, que diversos créditos tributários declarados pela empresa no período de 2011 a 2015 foram constituídos em dívida ativa e que estão sendo cobrados judicialmente, havendo a possibilidade de cobrança em duplicidade, uma vez que os créditos objeto da autuação podem estar encartados nas CDAs em execução.

Menciona, como exemplo, as CDAs, 2014000126659, 2015000026495, 2015000091637, 2016000049286 e 20160000155019, afirmando que os créditos objeto dessas certidões são do período fiscalizado.

5. Existência de Recurso Extraordinário no STF com reconhecimento de repercussão. Impossibilidade de aplicação da multa de 220%. Ressalta o contribuinte que a legislação que rege a aplicação de multa de 220% do valor é objeto de discussão no STF (RE 736090 RG/SC – Santa Catarina), onde aguarda julgamento no rito de repercussão geral, devendo ser obrigatoriamente seguido por este órgão de julgamento administrativo.

Aduz que, caso a repercussão geral seja julgada de modo favorável aos contribuintes, a multa aplicada terá que ser, obrigatoriamente, revista e readequada, sob pena de invalidação.

Ao final da peça impugnatória, pede a improcedência do auto de infração ou sua nulidade por força dos motivos aduzidos, ou a redução da multa, respeitando o limite de 100%.

No julgado de primeira instância, que repousa às fls. 45/54, a cuidadosa julgadora singular reitera que os valores de ICMS –ST apontados no auto foram efetivamente declarados e não recolhidos pela empresa, conforme consulta ao SPED. Afasta de maneira fundamentada todas as preliminares arguidas em sede de impugnação e julga o lançamento fiscal procedente nos exatos termos propostos no auto de infração.

Às fls. 58/69 a atuada interpõe recurso ordinário, reiterando *ipsis literis* os argumentos aduzidos na peça de defesa, aqueles já relatados acima.

Encaminhado o processo à Assessoria Processual Tributária, foi objeto de judicioso parecer (fls. 71/73) no qual são refutadas as arguições de nulidade, manifestando-se a ilustre Assessora pela procedência da autuação, negando provimento ao recurso ordinário.

Manifestação da Procuradoria (fls. 81) adotando o parecer da Assessoria supra mencionado.

Relatado.

## **FUNDAMENTAÇÃO**

Pesa sobre a empresa tida como infratora no presente processo a acusação de não ter recolhido o ICMS Substituição Tributária retido nas saídas por ela realizadas, no período de junho/2014 a dezembro/2015, no valor R\$ 3.935.589,18, ao qual se acresceu a multa de R\$ 7.871.178,36.

Consta que, consultando o Sistema Público de Escrituração Digital, o auditor detectou os valores retidos na fonte e declarados pelo contribuinte autuado, não tendo, todavia, localizado os recolhimentos correspondentes a esses valores e que deveriam ter sido transferidos aos cofres públicos.

Percebendo a ausência do recolhimento, a autoridade autuante intimou a empresa através do Termo de Intimação nº 2018.06487 (fls.9), dando-lhe cinco dias para *“[...] comprovar recolhimento dos débitos de ICMS ST declarados pelo contribuinte no SPED e que encontram-se em aberto[...]”*

A intimação permanece sem resposta. Ressalte-se, também, que em nenhuma das oportunidade que teve no presente processo ou antes dele, na fase da fiscalização, o contribuinte chega a negar a existência dos débitos, não comprova o recolhimento nem justifica a razão para não ter recolhido.

Feito esse breve preâmbulo, cumpre analisar as nulidades apontadas.

O trabalho analítico do agente fiscal consistiu na verificação de documentos fornecidos pela empresa (solicitação às fls. 8), assim como buscas nos dados existentes nos sistemas da Sefaz, especialmente nas informações do SPED.

Informa o auditor que na análise do SPED detectou *“[...] a existência de vários débitos declarados pela autuada[...]”*, indicando, dessa forma, que sua fonte, embora retirada de sistema interno da Sefaz, tem como origem lançamentos registrados pela empresa autuada, de sorte que está claro que o lastro probatório deriva de informações prestadas pelo próprio contribuinte através do SPED.

Ademais, as informações constantes dos sistemas corporativos da Sefaz são reconhecidamente válidas e aptas à utilização pelos agentes no cumprimento de suas ações fiscais.

Não percebo, destarte, falta de motivação do ato administrativo, pelo que entendo pelo afastamento da preliminar.

No tocante à alegação de nulidade por motivo de incompetência da autoridade que designou o auditor fiscal para proceder a fiscalização, temos que o Mandado de Ação Fiscal nº 2018.00692 (fls. 7) está assinado pelo orientador da CESEC – Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos, o qual é autoridade competente para expedir e assinar mandados de ação fiscal.

A competência do orientador da CESEC para designar o servidor responsável pela auditoria fiscal plena junto ao contribuinte está respaldada pelo § 2º do art. 3º da IN nº 49, de 29 de dezembro de 2011, que dispõe acerca dos procedimentos relativos ao desenvolvimento das ações fiscais por meio do Sistema de Controle da Ação Fiscal (CAF), ou outro que venha a substituí-lo e dá outras providências. Transcreve-se:

*“Art. 3º. Para execução das ações fiscais de que trata o § 1º do art. 1º desta Instrução Normativa, será emitido ato designatório, nos termos dos artigos 819 e 820 do Decreto nº 24.569, de 1997, que compreende:*

*§ 2º. O ato designatório denominado Mandado de Ação Fiscal, a que se refere o inciso II do caput deste artigo, poderá ser expedido, nos termos do § 5º do art. 821 do Decreto nº 24.569, de 1997, por uma das autoridades administrativas abaixo indicadas:*

*I - o Secretário da Fazenda, um dos coordenadores da Coordenadoria de Administração Tributária (CATRI), o coordenador da Coordenadoria de Execução Tributária (COREX), o coordenador da Coordenadoria de Pesquisa e Análise Fiscal (CEPAF), os supervisores de Núcleos de Auditoria Fiscal e os orientadores:*

*a) de Células de Execução da Administração Tributária (CEXATs);*

***b) da Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos (CESEC);***

*(...)”*

Referida norma tem fundamento na competência atribuída ao Secretário da Fazenda para expedir as instruções que sejam necessárias à fiel execução do Decreto nº 24.569/97.

Desse modo, deve ser afastada a preliminar de nulidade por incompetência da autoridade designante (art. 83 da Lei 15.61/14), considerando que o ato está de acordo com o art. 821, § 5º do Decreto 24.569/97, c/c com o art. 3º, § 2º, I, da Instrução Normativa 49/2011.

A terceira nulidade apontada pela recorrente trata do alegado cerceamento do direito de defesa, a qual, ao nosso ver, também não prospera, posto que o relato do auto de infração deixa muito claro que o motivo de sua lavratura é a simples falta de recolhimento do ICMS –ST declarado pelo contribuinte em sua escrituração.

Antes mesmo da lavratura do auto, o contribuinte já fora cientificado da existência dos débitos, inclusive dos valores discriminados mês a mês e da oportunidade para comprovar seu recolhimento, caso houvesse.

Se não bastasse, nas informações complementares, a autoridade autuante menciona e detalha, com clareza cristalina, a existência de vários débitos, e quantifica um a um, indicando competência, valores, multa aplicada.

Nos documentos anexados ao auto percebe-se, mais uma vez, a planilha demonstrativa dos valores e, ainda, os extratos da conta corrente do contribuinte no SPED constando os créditos tributários quitados e os não quitados.

Entendo como bem fundamentado o lançamento, não percebendo nele qualquer afronta às garantias processuais, posto que não se evidencia nenhuma ofensa aos princípios da motivação, do contraditório e da ampla defesa. De fato, o lançamento indica todos os elementos necessários a compreensão da infração atribuída ao contribuinte, proporcionando-lhe os meios de instrumentalizar e oferecer defesa plena em face do ato infracional contra si atribuído, pelo que sou pelo afastamento da preliminar de cerceamento do direito de defesa.

Alega ainda, o contribuinte, em sede preliminar, a ocorrência de *bis in idem* em razão da existência de cobranças judiciais de débitos relativos ao período de 2011 a 2015, sendo possível que as CDAs em execução contenham créditos tributários objeto do AI sob análise nestes autos, o que, caso esteja acontecendo, caracteriza a duplicidade de cobrança.

O princípio do *ne bis in idem* implica na proibição da renovação de processos ou julgamentos pelos mesmos fatos, tendo como pressuposto que ninguém deve ser apenado mais de uma vez pelo mesmo evento ilícito.

No presente caso o auto propõe o lançamento de ICMS-ST relativos ao período que vai de julho/2014 a novembro/2015. Pretende o contribuinte a declaração de nulidade do lançamento por entender que [...] *os créditos que são objetos da autuação podem estar encartados nas referidas CDAs.*

Para sustentar seu entendimento apenas cita as CDAs de números 2014000126659, 2015000026495, 2015000091637, 2016000049286 e 20160000155019, afirmando que os créditos objeto dessas certidões são referentes ao período fiscalizado.

Vê-se que o contribuinte alega a duplicidade de cobrança, mas não traz a comprovação, nem mesmo um indício, um início de prova, que indique a necessidade da averiguação que sugere. Apenas aduz a mera *possibilidade* de estarem os créditos objeto do AI sendo já cobrados judicialmente. Cita as CDAs, demonstrando que tem acesso a elas, mas não traz nenhuma cópia à sua impugnação, nem ao recurso, apontado quais créditos estariam sendo cobrados em duplicidade. Nem junta um único exemplo de um crédito que esteja sendo cobrado no auto de infração e também se encontre inserido em uma CDA objeto de execução fiscal.

Não vislumbrando a ocorrência *do bis in idem*, voto pelo afastamento da preliminar.

Às fls. 36 e 68 o contribuinte menciona que os créditos tributários objeto da autuação devem ser “averiguados”. Entendendo este relator, o termo “averiguado” como uma solicitação de perícia, somos pelo seu indeferimento.

É que o contribuinte não demonstra a efetiva necessidade dessa averiguação. A coincidência entre os créditos objeto do auto e aqueles inscritos em dívida ativa, se existente, poderia facilmente ser demonstrada mediante a simples juntada das CDAs que foram mencionadas, mas não anexadas em nenhuma oportunidade.

Além de não trazer nenhum indício, nenhum *início* de prova, demonstrando créditos inscritos em dívida ativa e que sejam objeto da autuação, o contribuinte faz a solicitação de forma genérica, desatendendo os requisitos do art. 93, § 1º da Lei nº 15.614/2014, pelo que não resta alternativa a não ser o indeferimento, por força do disposto no art. 97, I da lei supra referenciada.

Encerrando o arrazoado da peça recursal, a empresa ataca a aplicação da multa de duas vezes o valor do imposto, citando decisão prolatada no RE 736090, em que o STF reconhece a repercussão geral, em processo que trata de multa fiscal qualificada.

De fato, nos autos do RE 736090, em que se discute a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (tema 863), o Plenário do STF manifestou-se pela existência de repercussão geral *sem*, entretanto, determinar a suspensão dos processos judiciais e administrativos que versem sobre o tema objeto daquele Recurso Extraordinário.

Como explica o próprio relator do citado RE em despacho de 04/04/2018, no qual *denegou* o pedido de suspensão de todos os processos judiciais e administrativos alusivos ao tema 863, “[...] *a suspensão de processamento prevista no §5º do art. 1.035 do CPC não consiste em consequência automática e necessária do reconhecimento da repercussão geral realizada com fulcro no caput do mesmo dispositivo, sendo da discricionariedade do relator do recurso extraordinário paradigma determiná-la ou modulá-la*”. (Sublinhei).

Não havendo, portanto, decisão judicial suspendendo a tramitação do presente processo administrativo, esta relatoria se manifesta pelo afastamento da preliminar.

Cumpra ainda, registrar que, em sessão, o ilustre representante do contribuinte trouxe uma outra preliminar não apontada em suas anteriores manifestações, sobre a qual cumpre a este relator se manifestar.

Argui a ausência de motivação, haja vista a desnecessidade da lavratura de auto de infração para o lançamento de crédito tributário já declarado pelo contribuinte, apontando como fundamento a Súmula 436 do STJ.

Aduz que, se o auditor fiscal se depara com ausência de pagamento de débito declarado, o mesmo deve encaminhar o débito à Procuradoria Geral do Estado a fim de inscrever o montante em Dívida Ativa, ao invés de lavrar autor de infração, razão porque deve ser declarada a nulidade da autuação.

Com efeito, a citada Súmula 436 do STJ está redigida nos seguintes termos:

*“A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”*

Importante salientar que, no caso objeto da autuação em tela, trata-se de tributo cujo ônus é do contribuinte substituído, tendo o contribuinte substituto, ora recorrente, realizado o desconto para posterior recolhimento aos cofres do Estado.

Como a recorrente não fez o repasse do ICMS nos valores e prazos legalmente previstos, nem posteriormente, não incorre apenas na inadimplência, mas também no crime de apropriação indébita de tributo descontado, conforme previsto no artigo 2º, II, da Lei 8.137/1990.

Ademais, a Lei nº 12.670/1996 não concede à autoridade fiscal que detecta a ausência de recolhimento de tributo, a opção de agir de maneira diferente daquela que está claramente descrita no texto legal. Vejamos:

*“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.”*

Sendo a atividade administrativa de lançamento plenamente vinculada e obrigatória, cabe ao agente fiscal, uma vez percebida a falta de recolhimento, tão somente aplicar a penalidade, sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, § único).

Forte nestas razões, voto pelo afastamento também dessa preliminar.

Afastadas as questões preliminares e indeferido o pedido de perícia, o exame do mérito impõe a declaração de procedência da autuação.

Resta efetivamente comprovado que a empresa atuada, na condição de contribuinte substituto, fez a retenção de ICMS-ST de seus clientes, os contribuintes substituídos, mas não efetuou o recolhimento desses valores aos cofres estaduais.

Esse comportamento está tipificado no art. 436 do Decreto 24.569/97, sendo cabível a aplicação da penalidade insculpida no art. 123, I, E da Lei 12.670/96, com a alteração da Lei 13.418/2003.

## VOTO

Com esteio na fundamentação supra, VOTO no sentido de conhecer do recurso ordinário para negar-lhe provimento, afastando todas as preliminares arguidas: ausência de motivação do ato administrativo por erro na metodologia aplicada, incompetência da autoridade designante, cerceamento do direito de defesa, *bis in idem*, repercussão geral no STF e dispensabilidade do lançamento de ofício, e pelo indeferimento do pedido de perícia da parte para avaliar se nos valores constantes das CDA's apresentadas estão inseridos os valores do presente lançamento, bem como para, no mérito, manter a decisão de total procedência da primeira instância, em consonância com a manifestado da Assessoria Processual Tributária e com a manifestação do douto representante da PGE.

### DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS- ST	R\$ 3.935.589,18
Multa (art. 123, I, E, Lei 12.670/96)	R\$ 7.871.178,36
TOTAL DO CRÉDITO	R\$ 11.806.767,54

## DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente Frevo Brasil Indústria e Comércio Ltda 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 unanimidade de votos, afastar as seguintes preliminares de nulidade: **1.** Ausência de motivação do ato administrativo; **2.** erro na metodologia aplicada; **3.** incompetência da autoridade designante; **4.** cerceamento do direito de defesa em razão da falta de provas; **5.** *Bis in idem* – diversos créditos declarados na EFD e constantes da autuação já foram inscritos em dívida ativa; **6.** dispensabilidade do lançamento de ofício; **7.** impossibilidade da aplicação da multa de 220% - caráter confiscatório – Repercussão Geral no STF. Resolve, ainda, por unanimidade, afastar o pedido de perícia da parte para avaliar se nos valores constantes das CDA's apresentadas estão inseridos os valores do presente lançamento. **No mérito**, por unanimidade, resolvem conhecer do recurso, negar provimento, mantendo a decisão proferida em instância singular de **procedência** da autuação, nos termos do voto do conselheiro relator e em

consonância com a manifestação do representante da Procuradoria Geral do Estado. Presente o representante legal da autuada, o Dr. João Carlos Mineiro Moreira Junior.

Sala das Sessões da Terceira Câmara de Julgamento do CONAT, em Fortaleza, CE, aos 30 de maio de 2022.

**JOSÉ ERNANE SANTOS**

Relator

Ciente

**ANTÔNIA HELENA TEIXEIRA GOMES**

Presidente

**ANDRÉ GUSTAVO CARREIRO PEREIRA**

Procurador do Estado