



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

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

**RESOLUÇÃO Nº. 0198/2019**

**3ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**062ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 17/09/2019**

**PROCESSO Nº. 1/2461/2017**

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº. 201704217**

**RECORRENTE: UNILEVER BRASIL GELADOS DO NORDESTE S/A**

**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

**AUTUANTE: FRANCISCO WELLYGTON GOMES MOREIRA e Outros**

**RELATOR: ALEXANDRE MENDES DE SOUSA**

**EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO ICMS.** Contribuinte é acusado de falta de recolhimento imposto quando deixou de reter e de recolher nos prazos regulamentares parte do imposto devido por substituição tributária em suas operações com sorvetes e picolés destinados ao Estado do Ceará, na forma estabelecida no Protocolo ICMS 45/1991. Auto de Infração **PARCIAL PROCEDENTE**, em virtude de acatada a decadência dos meses de janeiro e fevereiro de 2012. Infringência aos arts. 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97 c/c Protocolo ICMS 45/91 e Decretos nºs. 30514/11 e 30784/11. Penalidade aplicada a inserta no art. 123, I, "c" da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03. Recurso Ordinário conhecido e provido em parte. Decisão por unanimidade de votos e contrário ao Parecer adotado pela douta PGE.

**PALAVRAS-CHAVE: FALTA DE RECOLHIMENTO ICMS OPERAÇÕES DE SAÍDAS ST - PROTOCOLO ICMS 45/91 - DECADÊNCIA DE PARTE DO PERÍODO NOS TERMOS DO ART. 150, § 4º CTN**

**JULGAMENTO Nº:**

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração Nº 201704217 tem o seguinte relato acusatório: "FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. O ESTABELECIMENTO DEIXOU DE RETER E DE RECOLHER PARTE DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM SUAS OPERAÇÕES COM SORVETES E PICOLÉS DESTINADOS A ESTE ESTADO, NA FORMA ESTABELECIDA NO PROTOCOLO ICMS 45 DE 1991."

O autuante indicou como infringidos Protocolo ICMS 45/91 e Decretos n.ºs. 30514/11 e 30784/11. Sugere a aplicação da penalidade inserta no art. 123, I, "c" da Lei n.º 12.670/96, alterada pela Lei n.º 13.418/03.

Tempestivamente a empresa ingressa com instrumento impugnatório fls. 45/151, com as seguintes alegações:

1 - Requer o reconhecimento da decadência nos termos do art. 150, § 4º do CTN, para os meses de janeiro, fevereiro e março de 2012. Reconhece a defesa que apenas os fatos geradores a partir de 27.03.2012 é que podem ser cobrados.

2 - No mérito, questiona os preços praticados pelo Estado através de suas Instruções Normativas n.ºs. 11/2012, 09/2014, 21/2014 e 48/2015 que estabelecem preços mínimos para apuração da base de cálculo para fins de cobrança da substituição Tributária, contrariamente aos preços praticados pelo estabelecimento varejista.

3 - Questiona a legalidade da cobrança do ICMS-ST com base na pauta fiscal (IN), nos termos da Súmula n.º 431 do STJ;

4 - Faz inferência sobre o mecanismo de apuração de Base de Cálculo dos Decretos n.ºs. 30514/11 e 30784/11, que segundo a impugnante, distoa do que prevê a LC n.º 87/96 e Protocolo ICMS n.º 45/91, majorando sobremaneira o imposto cobrado.

5 - Ao final pede a improcedência do auto de infração.

Após analisar os argumentos apresentados pela impugnante, o julgador singular afasta a preliminar de nulidade suscitada com fulcro no art. 173, I do CTN, e no mérito proferiu decisão pela Procedência da acusação fiscal. (fls. 152/174)

Insatisfeito com a decisão condenatória de primeira instância, contribuinte interpõe Recurso Ordinário utilizando-se dos seguintes argumentos:

- Reitera pedido de decadência dos créditos tributários relativos aos meses de janeiro de 2012 a fevereiro de 2013 (art. 150 § 4º do CTN);

- Questiona os valores previstos nas Instruções Normativas n.ºs. 11/2012, 9/2014, 21/2014 e 48/2015 estabelecem preços mínimos em valor superior ao valor de mercado dos produtos, também em desconformidade com o disposto no protocolo ICMS n.º 45/1991;

- Da inaplicabilidade da sistemática de apuração do ICMS-ST inserida no RICMS/CE pelos Decretos n.º 30.514 e 30.784 ambos de 2011 - violação ao art. 8º § 5º da LC 87/96 e a cláusula terceira do Protocolo ICMS 45/91;

- Alega que o Estado do Ceará por meio da edição dos Decretos n.º 30.514 e 30.784 ambos de 2011 que deram nova redação aos artigos 553 a 555 do Decreto 24.569/97, criou uma nova sistemática de apuração do ICMS-ST nas operações internas e interestaduais com sorvete e pi-

colé. Essa nova sistemática está em desconformidade com o determinado no Protocolo ICMS nº 45/91;

- O Estado do Ceará editou a Instrução Normativa nº 48/2015 que estabelece os preços mínimos para apuração da base de cálculo para fins de substituição tributária. No entanto, entende que os preços mínimos são maiores que os preços de mercado praticados pelos estabelecimentos varejistas;

- A ilegalidade da cobrança de ICMS-ST com base em regime de pauta fiscal (súmula 431 do STJ).

- Ao final, requer que seja cancelada a exigência fiscal. Caso assim não entenda, pede que seja decretada a decadência relativo ao período entre o mês de janeiro de 2012 a fevereiro de 2013 nos termos do § 4º do art. 150 do CTN; Seja considerado o valor máximo de varejo apresentado pela recorrente na impugnação nos termos do § 3º do artigo 8º da Lei Kandir e seja feita a apuração do ICMS -ST em conformidade com a sistemática do Protocolo nº 45/91.

Através de Parecer de Nº 165/2019 a Assessoria Processual Tributária opinou pelo conhecimento do recurso ordinário, negando-lhe provimento, no sentido de confirmar o julgamento proferido na instância singular de PROCEDÊNCIA do auto de infração.

O parecer é acatado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado, conforme fls. 210 dos autos.

É o relatório.

#### **VOTO DO RELATORA**

A acusação fiscal versa sobre falta de recolhimento do ICMS-ST, em operações de vendas de Sorvetes e picolés para o Estado do Ceará em desacordo com Protocolo ICMS 45/1991, relativo ao período de 01/2012 a 05/2016.

De acordo com as informações complementares ao auto de infração o estabelecimento encontra-se situado no município de Jaboatão do Guararapes, no Estado de Pernambuco, e obteve inscrição estadual junto a SEFAZ/CE, em 27/06/2014, sujeitando-se as regras de retenção e recolhimento do ICMS-ST em favor do Estado do Ceará, nos termos do Protocolo ICMS 45/1991.

Dito isto passemos a análise dos argumentos do Recurso começando pela preliminar de Decadência suscitado pela parte para os meses de janeiro de 2012 a fevereiro de 2013, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

Pois bem, estabelece o § 4º, do artigo 150 do Código Tributário Nacional que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (caso do ICMS), deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador. |A doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazen-

da Pública, o qual, depois de decorridos os cinco anos previstos legalmente, são aceitos, por assim dizer, pelo sujeito ativo da relação tributária.

No presente caso a matéria a acusação é de Falta de Recolhimento do ICMS-ST, cujo imposto teria que ser recolhido por ocasião da saída para o Estado do Ceará. No presente caso houve registro da saída de parte do imposto, e foi oferecido ao Fisco dados para homologação. Nesse caso, a regra de contagem de prazo decadencial é a prevista no art. 150, § 4º do CTN. No entanto, é aplicado somente para os meses de janeiro a fevereiro de 2012, visto que o lançamento foi realizado em 17/03/2017. Portanto, diferentemente do entendimento do Julgamento Singular e Parecer da Assessoria Processual Tributária, entendemos que a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN, aplica-se ao caso concreto.

Com relação aos demais tópicos aduzidos pela recorrente na sua peça recursal relativo quanto a: "Os valores previstos nas Instruções Normativas nºs. 11/2012, 9/2014, 21/2014 e 48/2015 estabelecem preços mínimos em valor superior ao valor de mercado dos produtos, também em desconformidade com o disposto no protocolo ICMS nº 45/1991; Da inaplicabilidade da sistemática de apuração do ICMS-ST inserida no RICMS/CE pelos Decretos nº 30.514 e 30.784 ambos de 2011 – violação ao art. 8º § 5º da LC 87/96 e a cláusula terceira do Protocolo ICMS 45/91; O estado do Ceará por meio da edição dos Decretos nº 30.514 e 30.784 ambos de 2011 que deram nova redação aos artigos 553 a 555 do Decreto 24.569/97, criou uma nova sistemática de apuração do ICMS-ST nas operações internas e interestaduais com sorvete e picolé. Essa nova sistemática está em desconformidade com o determinado no Protocolo ICMS nº 45/91; O estado do Ceará editou a Instrução Normativa nº 48/2015 que estabelece os preços mínimos para apuração da base de cálculo para fins de substituição tributária. No entanto, estes preços mínimos são maiores que os preços de mercado praticados pelos estabelecimentos varejistas; A ilegalidade da cobrança de ICMS-ST com base em regime de pauta fiscal (súmula 431 do STJ)", temos a esclarecer o seguinte.

Primeiro, em consulta realizada no sistema da SEFAZ - Cadastro de Contribuintes, observa-se que a autuada é uma empresa cadastrada na SEFAZ/CE com CGF nº 06.337004-2 (concedida inscrição de acordo com a cláusula sétima do convênio 81/1993), sob o regime de recolhimento de substituição, ou seja, na qualidade de contribuinte substituto, segundo o parágrafo único da cláusula quinta do convênio 81/1993 abaixo transcrita. Tendo como domicílio fiscal o município de 2902 Cabo de Santo Agostinho – Pernambuco e atividade principal o código – 4637106 – comércio atacadista de sorvetes, pertencente ao segmento de comércio atacadista.

Nesse sentido, vejamos o que diz o Parágrafo único da cláusula quinta do convênio 81/1993:

*Parágrafo único Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria.*

De modo que a recorrente está obrigada as regras inseridas no Convênio 81/1993 – que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal -

**Cláusula primeira** *Aos Convênios e Protocolos a serem firmados entre os Estados e/ou Distrito Federal, concernentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS, que estabeleçam o regime de substituição tributária, aplicar-se-ão os procedimentos consignados neste Convênio, ressalvado o disposto na cláusula décima quarta.*

**Cláusula segunda** *Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.*

Acrescenta-se que, as Normas Complementares (dentre elas, estão os Convênios) são formalmente atos administrativos, mas materialmente são leis. Elas são leis em sentido amplo, e estão compreendidas na legislação tributária conforme preceitua o Art. 96 do Código Tributário Nacional - CTN. Ou seja, a legislação tributária abrange, além das leis em sentido restrito, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem sobre tributos e relações jurídicas pertinentes ao assunto. No Art. 100 do CTN, estão arroladas as fontes secundárias que integram a legislação tributária definida no artigo 96, nelas constando, em seu inc. IV, "os convênios que entre si celebram a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios."

Esclarecemos que, tendo recebido a competência para instituir o ICMS (art. 155, II da CF/88) cada Estado da Federação, tratou de cuidar em editar a lei necessária para a instituição do imposto. Aqui no Estado do Ceará, foi editado a Lei nº 12.670 de 30.12.96, que ainda está em vigor, com suas posteriores alterações e cujo regulamento (Dec. n. 24.569/97) visa explicitá-la.

De forma que, o principal fato gerador para a incidência do ICMS é a circulação de mercadoria, mesmo que se inicie no exterior. Todavia, com a EC nº 03/93, que inseriu o parágrafo 7º ao artigo 150 da CF, foi dado aos Estados competência para atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a restituição caso não se realize o fato gerador presumido. Logo, não havendo violação ao princípio da legalidade.

No caso em questão a substituição tributária advém do Protocolo ICMS nº 45/91 em que o Estado do Ceará e demais estados signatários celebraram acordo de que nas operações interestaduais com sorvetes fica atribuída ao estabelecimento industrial na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas subseqüentes saídas, realizadas por estabelecimento atacadista ou varejista, in verbis:

**Cláusula primeira** *Nas operações interestaduais com sorvetes de qualquer espécie, realizadas entre estabelecimentos localizados em seus territórios, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas subseqüentes saídas, realizadas por estabelecimento atacadista ou varejista.*

*§ 1º O disposto nesta cláusula aplica-se, também, aos acessórios ou componentes, tais como casquinhas, coberturas, copos ou copinhos, palitos, pazinhas, taças, recipientes, xaropes e outros produtos destinados a integrar ou acondicionar o sorvete.*

*§ 2º Quando a saída interestadual for realizada por estabelecimento atacadista, distribuidor do fabricante, o Fisco do Estado destinatário da mercadoria poderá credenciar aquele como sujeito passivo por substituição.*

Vê-se que o Protocolo ICMS citado dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais, assinado pelo Estado do Ceará no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), logo é um acordo que encontra fundamento de validade nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966) e no artigo 9º da Lei Complementar 87/96, de 13 de setembro de 1996.

Por conseguinte, constitui-se em uma expressão da supremacia do Poder Público, que manifesta a sua vontade de forma a produzir efeitos de acordo com as condições nele previstas. O não atendimento, pelo contribuinte, de obrigações nele previstas, resulta em ilícito a legislação que rege a matéria.

Sendo que, tal protocolo, no que se refere à atribuição da responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, ao estabelecimento remetente localizado em outra unidade da Federação, também signatária desse mesmo acordo, entra em vigor e produz efeitos nas datas previstas em cada acordo, independentemente da edição de qualquer ato normativo complementar por este Estado.

De fato, foi concedida a autuada nominada sujeito passivo por substituição definido em Protocolo específico inscrição no cadastro da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, devendo a recorrente fazer a retenção e recolher o ICMS substituição por ocasião de suas saídas.

Vale salientar que a auditoria demonstra cristalinamente às fls. 3/9 dos autos todo o processo fiscalizatório que resultou na presente infração, com remessa de relatório a recorrente das operações com sorvetes antes da lavratura do presente auto de infração para que fosse analisado pela autuada.

Destacamos no conjunto probatório uma planilha às fls. 13/14 demonstrativa da falta de recolhimento do ICMS-ST nas operações com sorvete na forma do Protocolo ICMS 45/91 em que o valor do ICMS ST retido pelo contribuinte foi inferior ao valor a ser aplicado mediante pauta fiscal editada pelo Secretário da Fazenda ao longo do período fiscalizado consoante os atos normativos: Instrução Normativa nºs. 11/2012, 09/2014, 21/2014 e 48/2015, logo, demonstram de forma indubitável que o autuado deixou de reter e recolher o ICMS decorrente da aplicação de preço inferior ao estabelecido na referida pauta fiscal, fato que em nenhum momento fora contestado pelo contribuinte

No que diz respeito à ilegalidade da utilização de pautas fiscais vale ressaltar que não é da competência do Poder Executivo apreciar eventual ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis, tarefa esta reservada apenas ao Poder Judiciário. Sobre o tema, assim dispõe o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, nele inserido pela MP nº 449/08, *in verbis*:

*“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;”*

Afastar a incidência de um dispositivo legal corresponde a uma declaração de inconstitucionalidade, conforme o entendimento do STF esposado na Súmula Vinculante nº 10:

*“Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, art. 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou **ato normativo** do poder público, afasta a sua incidência, no todo ou em parte.”*

Vale dizer que existe previsão de aplicação da pauta no art. 8º, § 4º da Lei Complementar n. 87/96 e no art. 32 “c” §§ 4º e 5º da Lei Estadual n. 12.670/96, bem como no regulamento no art. 33, logo, inexistindo qualquer ilegalidade.

Pelo exposto, fica evidente pela análise das peças que compõe o processo que a empresa cometeu o ilícito relatado na inicial, devendo a conduta da autuada ser aplicada penalidade gizada no art. 123, I, “c”, da Lei 12.670/96 alterada pela lei 13.418/03, excluindo no entanto, os meses de janeiro e fevereiro atingidos pela decadência.

Isto posto, opina-se pelo conhecimento do recurso ordinário, dar-lhe provimento em parte, para reformar a decisão singular para Parcial Procedência do auto de infração, nos termos da presente Resolução, contrariamente ao parecer da Assessoria Processual Tributária adotado pelo representante da PGE.

É o voto.

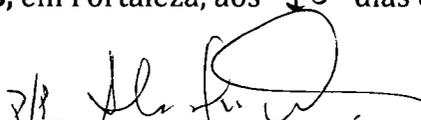
## **DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIOS**

ICMS .....R\$ 987.468,46  
MULTA...R\$ 987.468,46  
TOTAL....R\$ 1.974.936,92

## DECISÃO

**Processo de Recurso nº 1/2461/2017. Auto de Infração nº 1/201704217. RECORRENTE: UNILEVER BRASIL GELADOS DO NORDESTE S/A. RECORRIDO: Célula de Julgamento de 1ª Instância. RELATOR: Conselheiro. ALEXANDRE MENDES DE SOUSA. Decisão:** A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, dar-lhe parcial provimento, e tomar as seguintes deliberações: **1 - Quanto à Decadência** arguida relativamente ao período de janeiro a fevereiro de 2012, foi reconhecida por unanimidade de votos, entendendo os senhores conselheiros que na hipótese dos autos se aplica as disposições do artigo 150, § 4º, do CTN, e tendo em vista que o auto foi lavrado em 17 de março de 2012, ou seja, foi excedido o prazo decadencial previsto no citado dispositivo legal; **2 - No toante ao mérito**, resolve-se, por unanimidade de votos, dar provimento em parte ao Recurso Ordinário interposto para modificar a decisão condenatória de 1ª Instância, e julgar **PARCIAL PROCEDENTE** a acusação fiscal, excluindo do lançamento os crédito referentes aos meses de janeiro a fevereiro de 2012, porque atingidos pela decadência. Tudo nos termos do voto do conselheiro relator, em desacordo com Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Presente, para acompanhar o julgamento do presente processo, o representante legal da recorrente Dr. Antônio Roque de Albuquerque Júnior.

**DAS SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 15 dias do mês de Outubro 2019.

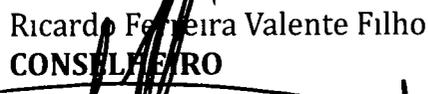
  
Francisco Wellington Ávila Pereira  
**PRÉSIDENTE DA 3ª CÂMARA**

  
Alexandre Mendes de Sousa  
**CONSELHEIRO**

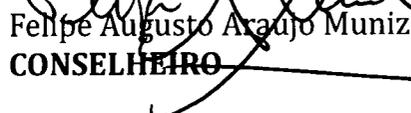
  
Lúcio Flavio Alves  
**CONSELHEIRO**

  
Tereza Helena Cavalho Rebouças Porto  
**CONSELHEIRA**

  
André Gustavo Carreiro Pereira.  
**PROCURADOR DO ESTADO**

  
Ricardo Ferreira Valente Filho  
**CONSELHEIRO**

  
Mikael Pinheiro de Oliveira  
**CONSELHEIRO**

  
Felipe Augusto Araújo Muniz  
**CONSELHEIRO**