



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO nº 024/2022 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO  
83ª (OCTOGÉSIMA TERCEIRA) SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DA 4ª CÂMARA DE  
JULGAMENTO, REALIZADA POR VIDEOCONFERÊNCIA EM 13/12/2021  
PROCESSO Nº 1/4131/2013 AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201305573-5  
RECORRENTE: ENGARRAFAMENTO COROA LTDA CGF: 06.185582-0  
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
RELATOR (ORIGINAL): JOSÉ OSMAR CELESTINO JUNIOR.  
RELATORA (DESIGNADA): DALCÍLIA BRUNO SOARES

EMENTA: **FALTA DE RECOLHIMENTO** – ICMS-ST. Julgado **PARCIAL PROCEDENTE**. O sujeito passivo deixou de recolher ICMS substituição tributária devido por ocasião das saídas, entretanto, a falta de recolhimento não decorreu de conduta ilícita praticada pela autuada, mas sim do enquadramento no Regime Especial de Fiscalização e Controle determinado pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará que efetuou os cálculos e exigiu o pagamento antecipado do ICMS, por ocasião da entrada interestadual nos Postos Fiscais, motivo pelo qual a cobrança do ICMS-ST foi mantida, mas sem aplicação de multa sancionatória com fundamento no art. 100 § único CTN. Caráter confiscatório da multa renunciado em sessão pela defesa. Recurso Ordinário conhecido, por unanimidade de votos e, parcialmente provido para modificar a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância para **PARCIAL PROCEDÊNCIA**, por voto de desempate do presidente, com a exclusão da multa, mantendo a cobrança do imposto devido por substituição tributária. Decisão de acordo com manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado, mas em desacordo como o Parecer. Decisão com fundamento no art. 434, II, do Decreto nº 24.569/1997, Cláusula quinta, II, do Convênio nº 81/93 e a Nota Explicativa nº 04/2004, art. 100, § único, do CTN. Lei nº 14.237/2008.

**PALAVRAS-CHAVES: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. REVISÃO. LANÇAMENTO. EXCLUSÃO. MULTA.**

**RELATÓRIO:**

O Auto de Infração tem como objeto a falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$ 5.780.936,84 referente à diferença de recolhimento entre o ICMS-ST pago na entrada do Estado e o devido nas saídas subsequentes para comercialização no varejo, em operações realizadas de janeiro de 2009 a setembro de 2012.

O sujeito passivo apresentou **defesa** na qual questiona a competência da autoridade designante e designada, extrapolação de prazo do Termo de Início de Fiscalização; falta de elementos essenciais no Termo de Conclusão de fiscalização; demais erros in procedendo na ação fiscal citados na peça defensiva (fls. 78-87). No mérito, apresenta argumentos relativos à base de cálculo e requer redução da multa e perícia contábil.

O processo foi encaminhado à Célula de Perícias e Diligências Fiscais (fls. 139) pela julgadora singular que resultou no Laudo Pericial (fls. 141), no qual o perito, em suma, afirma que a autuada não trouxe "nenhum DAE que deixou de ser considerado pelo fiscal, bem como as notas fiscais eletrônicas que supostamente tenham sido canceladas, o trabalho pericial limitou-se à análise dos DAE 's pagos e das notas fiscais de saídas constantes na planilha da fiscalização, não sendo realizado nenhuma alteração no levantamento apresentado pelo autuante" (fl. 143).

O auto de infração foi julgado **PROCEDENTE** pela 1ª Instância (fl. 148-154) que manteve a acusação de falta de recolhimento, considerou que a empresa não comprovou o recolhimento do imposto em favor do Estado do Ceará.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

A empresa interpôs **Recurso Ordinário** (fls. 163-170) com os seguintes argumentos:

- 1) que o IPI deve ser excluído da base de cálculo do ICMS, com base no art.155, II, §2º, inciso XI da CF/88 e art.25, §4º do Decreto nº33.327/2019 e decisões reiteradas do STF;
- 2) Caráter confiscatório da multa;
- 3) Requer a IMPROCEDÊNCIA do auto de infração e a produção de todas as provas permitidas em direito, especialmente perícia e a juntada de documentos.

A Assessoria Processual Tributária manifestou-se no sentido de conhecer o Recurso Ordinário, dar-lhe provimento, em parte, para reformar decisão recorrida e declarar a PARCIAL PROCEDÊNCIA da autuação, sugerindo o reenquadramento da penalidade prevista no art.123, I, "d" da Lei nº 12.670/96, resultando no CRÉDITO TRIBUTÁRIO de: R\$ 5.780.936,84 (ICMS) e R\$ 2.890.468,42 (MULTA).

A recorrente apresentou Memoriais cujo teor reforça argumentos apresentados na peça recursal, defender que “o art. 434 do RICMS/CE é aplicável somente em ST Interestadual prevista em Convênios e Protocolos” e, que no caso prevaleceria a regra da ST Interna, devendo o imposto ser cobrado na entrada do Estado com uso do valor da NF de entrada, inexistindo qualquer diferença a recolher, motivo pelo qual requer a IMPROCEDENCIA da acusação.

Em síntese é o relatório.

#### VOTO DA RELATORA:

O crédito tributário lançado de ofício refere-se a diferença apurada pela fiscalização relativa a SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA devida pela saída de bebidas quentes. Segundo o autuante o ICMS ST cobrado no posto fiscal de entrada não corresponde ao valor efetivamente devido pela empresa.

A defesa argui que a empresa é atacadista de bebidas com CNAE 4635499, por isso se submeteria à sistemática da Lei nº 14.237/2008 (item 10 anexo único da lei), em vigor a época do fato gerador, que estabelecia o recolhimento do ICMS-ST em operações internas, pela carga líquida, sendo improcedente a cobrança do ICMS-ST pelas entradas. Em sendo cobrado o ICMS-ST nas entradas, não haveria mais que se falar em lançamento complementar.

A Lei nº 14.237/2008 prevê que os estabelecimentos enquadrados nas atividades econômicas indicadas nos anexos I e II ficam responsáveis, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS-ST devido nas operações subsequentes, até o consumidor final, quando da **entrada ou da saída** da mercadoria conforme dispuser o regulamento:

Art. 1º Os estabelecimentos enquadrados nas atividades econômicas indicadas nos anexos I e II desta Lei ficam responsáveis, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, devido nas operações subsequentes, até o consumidor final, **quando da entrada ou da saída** da mercadoria ou da prestação de serviço de comunicação, conforme dispuser o regulamento.

Parágrafo único. A sistemática de tributação, prevista neste artigo, pode ser aplicada a outras atividades econômicas, produtos ou prestação de serviços, conforme se dispuser em regulamento. (Nova redação dada pela Lei n.º 14.818, de 20.12.10)

Art. 2º O imposto a ser retido e recolhido na forma do art. 1º será o equivalente à carga líquida resultante da aplicação dos percentuais constantes do anexo III desta Lei, sobre o valor do documento fiscal acobertador das entradas das



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

mercadorias, incluídos os valores do IPI, frete e carreto, seguro e outros encargos transferidos ao destinatário.

§ 1º O ICMS recolhido na forma deste artigo não dispensa a exigência do ICMS relativo:

I - a operação de importação da mercadoria do exterior do País;

II - ao adicional do ICMS destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza – FECOP, instituído pela Lei Complementar Estadual nº 37, de 26 de novembro de 2002.

III - 5% (cinco por cento) quando das entradas de mercadorias oriundas de empresas de outros Estados relacionadas em ato normativo expedido pelo Secretário da Fazenda, a título de neutralização dos benefícios fiscais obtidos em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75, ou ainda, quando por qualquer motivo o imposto não tenha sido recolhido ao Estado de origem, no todo ou em parte, (Redação dada pela lei nº 14.818, de 20.12.10)

Ocorre que as operações, objeto da autuação, acobertaram transferências interestaduais destinadas ao comércio atacadista, nestas situações não se aplica substituição tributária nas entradas, mas sim pelas saídas, sendo a responsabilidade pelo recolhimento atribuída ao contribuinte que promover as saídas subsequentes, nos termos do art. 434, II, do Decreto nº 24.569/1997:

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

I - às operações que destinem mercadoria a contribuinte substituto da mesma mercadoria;

II - às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída subsequente da mercadoria com destino a empresa diversa;

No mesmo sentido, a Cláusula quinta, II do Convênio nº 81/93 e a Nota Explicativa nº 04/2004 dispõem sobre a cobrança da substituição tributária não se aplicar às transferências entre estabelecimentos, mas ser postergado para o momento em que ocorrer as saídas subsequentes:

Cláusula quinta. A substituição tributária não se aplica:

I - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria,

- às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição;

II - às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.

Assim, não restam dúvidas de que a empresa autuada, na condição de substituto tributário em função de seu CNAE, estava obrigada a recolher o ICMS-ST devido até o consumidor final, no momento em que promovesse as saídas subsequentes dos produtos.

A Informação Complementar mostra que houve recolhimento de imposto nas entradas, realizado em códigos diversos, alguns produtos foram tributados com Código de Receita 1031 (ICMS-ST), outros 923 (Regime Especial de Fiscalização) e outros pelo valor de pauta fiscal, fato que gerou recolhimento de imposto em valor inferior ao que era efetivamente devido por substituição tributária nas saídas da empresa.

Em 16/09/2021 foi concedido VISTA do processo ao Conselheiro Michel Gradwohl. Ao retornar em 18/10/2021, o citado conselheiro informou que a empresa estava sob Regime Especial de Fiscalização de Fronteira à época da infração, em consequência houve a cobrança do ICMS com base no preço das entradas, ao invés das saídas.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Destaca-se que o regime especial de recolhimento é procedimento aplicado às empresas quando praticam reiteradas ações de desrespeito à legislação tributária, por isso o seu objetivo é garantir o cumprimento das obrigações tributárias, especialmente o recolhimento do tributo, conforme art. 96, da Lei nº 12.670/1996 e IN 32/2005:

**Art. 96.** Nos casos de prática reiterada de desrespeito à legislação com vistas ao descumprimento de obrigação tributária, é facultado ao Secretário da Fazenda aplicar ao contribuinte faltoso regime especial de fiscalização e controle, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis, que compreenderá o seguinte (...) (Lei nº 12.670/1996)

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. (IN 32/2005)

Neste contexto, a empresa pagou antecipadamente o ICMS no Posto Fiscais de Fronteira por ser submetida ao Regime Especial de Fiscalização de Fronteira, porém, o valor calculado foi inferior ao que seria efetivamente devido pela legislação específica que rege a matéria. De acordo com o agente fiscal foi utilizado o valor de transferência (entradas), que é menor que o valor de venda a varejo (saídas), sendo necessário cobrar da autuada a diferença apurada pela fiscalização.

Apesar de o contribuinte ter recolhido por ocasião das entradas porque estava submetido a regime especial de Fiscalização de Fronteira, tal procedimento não gera direito de o contribuinte recolher imposto em valor inferior àquele previsto em norma específica, posto que a dispensa total ou parcial de crédito tributário somente pode ocorrer por expressa autorização da lei e, não por ato de deliberação da autoridade administrativa, nos termos do CTN:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo

- I - à situação econômica do sujeito passivo;
- II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
- III - à diminuta importância do crédito tributário;
- IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
- V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Não merece prosperar o argumento de que não há previsão legal para o fisco cobrar diferença de ICMS-ST, apurada em momento posterior a ocorrência do fato gerador posto que o lançamento efetuado pode ser revisto de ofício pela autoridade administrativa, enquanto não estiver extinto o direito da Fazenda Pública, inclusive nas hipóteses em que o próprio fisco apure erro ou omissão de lançamento anterior decorrente de ato ou formalidade especial, conforme art. 145 c/c 149 do CTN:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

- I - quando a lei assim o determine;
- II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
- III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Destaca-se o princípio da legalidade que rege o direito tributário e administrativo, por isso a revisão do lançamento pela autoridade administrativa constitui um poder-dever da administração pública, não constitui um ato discricionário, mas sim um dever de agir e lançar o tributo para adequá-lo aos ditames da lei, a que compete definir a base de cálculo, a alíquota e dispor sobre substituição tributária, nos termos do art. 37, 150 c/c 155, XII da CF/88.

Neste contexto, o contribuinte não pode alegar surpresa na cobrança de imposto cuja diferença de valor foi apurada em decorrência da aplicação direta de norma tributária, que foi previamente publicada sobre a matéria e, bem como não pode o fisco dispensar ou reduzir imposto sem lei que o autorize, nos termos do art. 97 e art. 172 do CTN.

Entretanto, considero que a falta de recolhimento não foi originada de conduta prática pela autuada mas, sim de ato administrativo da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará que enquadrou a empresa autuada no Regime Especial de Fiscalização e Controle, efetuou os cálculos e exigiu o pagamento antecipado do ICMS, por ocasião da entrada interestadual nos Postos Fiscais, concluo que a cobrança da diferença do imposto não recolhido deve ser mantida, porém, sem a aplicação de multa sancionatória, com fundamento no art. 100, § único, do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Ordinário, dar-lhe parcial provimento, para modificar a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância para **PARCIAL PROCEDÊNCIA**, com a exclusão da multa, mantendo a cobrança do imposto devido por substituição tributária.

**É como voto.**



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

*Demonstrativo do Crédito Tributário*

ANO	ICMS	MULTA
2009	R\$ 629.935,32	Excluída - art. 100, § único do CTN
2010	R\$ 1.403.092,86	Excluída - art. 100, § único do CTN
2011	R\$ 1.696.179,98	Excluída - art. 100, § único do CTN
01 a 09/ 2012	R\$ 2.051.728,68	Excluída - art. 100, § único do CTN
<b>Total</b>	<b>R\$ 5.780.936,84</b>	-

**DECISÃO:**

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é **RECORRENTE: ENGARRAFAMENTO COROA LTDA** e **RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.**

RESOLVEM os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos conhecer do Recurso Ordinário, por unanimidade de votos e, após relato e discussão do presente processo, apurou-se a seguinte votação: Os Conselheiros José Osmar Celestino Junior, Robério Fontenele de Carvalho e Ivete Maurício de Lima, votaram pela improcedência da acusação fiscal, em face do deslocamento da cobrança do ICMS para o momento da entrada, conforme regras estabelecidas no art. 873, Inciso V, § 2º do RICMS (Regime Especial de Fiscalização e Controle); o conselheiro Michel Gradvohl votou pela cobrança do ICMS e multa (procedência), nos termos da autuação; A conselheira Dalcília Bruno e o Conselheiro Francisco Alexandre Linhares manifestaram-se pela cobrança do ICMS (exclusivamente) ou seja, parcial procedência, com exclusão da cobrança de multa. Verificado o empate na votação em relação a cobrança do ICMS (votando três conselheiros a favor da cobrança do ICMS e três a favor da improcedência) o Sr. Presidente em VOTO DE DESEMPATE, manifestou-se pela cobrança do ICMS e exclusão da cobrança de multa, ou seja, pela PARCIAL PROCEDÊNCIA, nos termos do voto da Conselheira Dalcília Bruno Soares, designada para lavrar a resolução por ter proferido o primeiro voto divergente e vencedor, justificando seu voto com a aplicação do parágrafo único, do art. 100 do CTN, de acordo com a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Presente, para apresentação de sustentação oral do recurso, o representante legal da autuada, Dr. Júlio Yuri, que em sessão renunciou à nulidade em razão do caráter confiscatório da multa.

Presentes a **83ª (octogésima terceira)** Sessão Ordinária Virtual da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, sob a Presidência do Dr. José Augusto Teixeira. Presentes à Sessão os Conselheiros Ivete Maurício de Lima, Michel André Bezerra Lima Gradvohl, Dalcília Bruno Soares, José Osmar Celestino Junior, Robério Fontenele de Carvalho e Francisco Alexandre dos Santos Linhares. Presente à sessão o Procurador do Estado Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente, também, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária substituta Ana Paula Figueiredo Porto.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 14 de FEVEREIRO de 2022.

DALCILIA BRUNO  
SOARES:42442796368  
Assinado de forma digital por  
DALCILIA BRUNO  
SOARES:42442796368  
Dados: 2022.02.18 16:36:06 -03'00'

**Dalcília Bruno Soares**  
CONSELHEIRA RELATORA

MICHEL ANDRE BEZERRA  
LIMA  
GRADVOHL:43043526368  
Assinado de forma digital por  
MICHEL ANDRE BEZERRA LIMA  
GRADVOHL:43043526368  
Dados: 2022.02.21 13:00:21 -03'00'

**José Augusto Teixeira**  
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA

RAFAEL LESSA  
COSTA BARBOZA  
Assinado de forma digital por  
RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA  
Dados: 2022.02.21 14:24:27 -03'00'

**Rafael Lessa Costa Barboza**  
PROCURADOR DO ESTADO