



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

Resolução n° 061 /2021

8ª (OITAVA) SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO,
REALIZADA POR VIDEOCONFERÊNCIA EM 15/03/2021

PROCESSO n° 1/1968/2013

AUTO DE INFRAÇÃO n° 1/201307009-6

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RECORRIDO: DAIRY PARTNERS AMÉRICA BRASIL LTDA

CGF: 06.673.401-0

CONSELHEIRA RELATORA: DALCÍLIA BRUNO SOARES

EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Julgado **IMPROCEDENTE** o lançamento, por unanimidade de votos. As falhas identificadas no levantamento fiscal não conferem certeza e liquidez ao crédito tributário lançado, deixam dúvidas sobre os fatos e valores apurados e, não permitem afirmar se houve erro reiterado da administração fazendária na classificação dos produtos e das operações. **REEXAME NECESSÁRIO** conhecido e não provido, por unanimidade de votos. Decisão no sentido de manter a decisão de **IMPROCEDÊNCIA**, porém, com fundamentação diversa do julgamento singular e do Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Decisão com fundamento no art. 434, II e art. 533, §1º, §2º do Decreto nº 24.569/1997 e Protocolo ICMS n° 12/1996, art. 84, §9º da 15.614/2014.

PALAVRAS - CHAVES: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMETA. ERRO. ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA LEVANTAMENTO FISCAL.

RELATÓRIO:

O auto de infração relata falta de recolhimento do ICMS devido por entradas interestaduais de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, no montante de R\$ 398.996,78 (trezentos e noventa e oito mil, novecentos e noventa e seis reais e setenta e oito centavos). Os dispositivos infringidos citados foram: art. 73 e 74 do Decreto n° 24.569/97, penalidade: art. 123, I, "c" da Lei n° 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03.

A Informação Complementar lista os produtos sujeitos ao regime de Substituição Tributária que foram objeto da autuação e descreve o cálculo do imposto devido (fl. 4-7). Relata que os produtos sujeitos à substituição tributária foram enquadrados como "NORMAL" ou "ANTECIPADO", na passagem em Postos Fiscais de divisas do Estado do Ceará, mas que tal equívoco não excluiria a responsabilidade da destinatária pelo pagamento.



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

A fiscalização anexou: Planilha de Créditos (fls.12), Planilha de Débitos (fls.13), Planilha de Apuração de ICMS Normal (fls.14), Planilha de Cálculo de ICMS por Substituição Tributária (fls.15-19), Relatórios de notas fiscais (fls.20 - 85) e consultas ao COMETA (fls.86- 93).

O sujeito passivo apresentou **defesa** na qual argui (fls. 598-615) resumidamente:

- há erros nos cálculos elaborados pela fiscalização, os valores apurados pela fiscalização não condizem com a realidade, tornando-os inconsistentes;
- A impugnante recolheu o ICMS pelo regime normal de apuração, durante o exercício de 2009, em montante muito superior ao que seria devido pelo regime de substituição tributária, por isso não há diferença a ser recolhida, mas, sim, valores a serem restituídos;
- Que a própria SEFAZ/Ce classificou os produtos como se não fossem sujeitos ao regime de substituição tributária e, posteriormente, entendeu que os produtos submetem-se ao regime da substituição tributária, porém, a alteração do critério jurídico pelo fisco afronta o artigo 146 do Código Tributário Nacional - CTN;
- Requer a improcedência ou realização de trabalho pericial.

O julgador singular encaminhou o processo a Célula de **Perícias-Fiscais e Diligências** cumprir os quesitos descritos à fl. 716-717, dentre os quais analise das planilhas elaboradas pelo fisco e pela recorrente (fls. 657-661 e 663-668), averiguar os valores referentes ao ICMS Normal, antecipado e devido por Substituição Tributária, indicando ao final o montante do ICMS devido aos cofres públicos, após as constatações feitas durante o trabalho pericial.

De acordo com o laudo pericial (fls. 720-729), a divergência entre os levantamentos elaborados pela autuante e pela impugnante decorrem das notas fiscais eletrônicas de emissão própria. A apuração do ICMS Normal apresentada pela impugnante está em conformidade com a EFD e a NFe, enquanto, a apuração do fiscal está incorreta, desconsiderou o ICMS referente aos itens autuados constantes nas notas fiscais eletrônicas de emissão própria da empresa.

O referido laudo informa, também, que o valor de R\$ 658.626,19 apontado pelo fiscal como "ICMS normal recolhido" (fl. 14) corresponde a Saldo credor resultante da apuração entre créditos e débitos (fl. 722) e que o ICMS recolhido na apuração normal (R\$ 1.354.589,75), referente às operações objeto da autuação, foi superior ao que deveria ser recolhido pela autuada por substituição tributária (R\$ 1.057.622,97). Anexou documentação relacionada ao trabalho pericial às fls. 730-778.



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

A empresa apresentou Manifestação ao Laudo Pericial (fls. 779) destacando o resultado da perícia, requerendo o cancelamento integral do Auto de Infração diante das conclusões contidas no Laudo Pericial.

A 1ª Instância julgou **IMPROCEDENTE** o lançamento (fls. 783). Entendeu que não é possível compensar ICMS recolhido sob institutos de sistemáticas tributárias diferenciadas, porém, considerou como fator decisivo para sua decisão, o erro do Fisco Estadual em classificar, reiteradas vezes, mercadorias que estavam sujeitas a sistemática de substituição tributária, como se fossem sujeitas ao recolhimento "Normal" ou "Antecipado" do ICMS, no decorrer do exercício de 2009, o que configuraria prática reiterada da autoridade administrativa, prevista no artigo 100, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN. O julgador considerou, também, que o trabalho pericial constitui prova de que o contribuinte recolheu ICMS em montante superior ao devido por substituição tributária.

A decisão foi submetida ao Reexame Necessário em função de ser contrária aos interesses do fisco. O sujeito passivo não interpôs **Recurso Ordinário**.

A Assessoria Processual Tributária manifestou-se no sentido de conhecer o Reexame Necessário, negar-lhe provimento, para que seja mantida a decisão singular de IMPROCEDÊNCIA do auto de infração nos termos do julgamento singular.

Em síntese é o relatório.

VOTO DA RELATORA:

A empresa autuada exerce atividade de Comércio Atacadista de Leite e Laticínios (CNAE Fiscal 4631100), por consequência, deve recolher ICMS por substituição tributária nas entradas dos produtos previstos no artigo 532, calculado com os agregados previstos no art. 533, ambos do Decreto nº 24.569/1997, exceto em operações com leite em pó, originárias de Estados signatários, as quais se aplica as regras e agregados do Protocolo ICMS nº 12/1996:

Art. 532. Fica atribuída, por ocasião da entrada neste Estado, ao destinatário e ao importador, na qualidade de contribuinte substituto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes realizadas com:

- I - leite em pó, leite longa vida, bebida láctea, leite condensado, creme de leite, café torrado e moído e café solúvel, ainda que adicionados a outros produtos;
- II - queijos. (...)

§ 2º As operações com leite em pó, quando originárias de Estados signatários do Protocolo ICMS nº 12/96, obedecerão as regras do citado protocolo.



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

Art. 533. A base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária será obtida tomando-se por base o montante formado pelo preço praticado pelo remetente, neste preço incluído o valor do IPI, frete ou carreto e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, adicionada a parcela resultante da aplicação sobre o referido montante, dos seguintes percentuais:

I- em relação aos produtos indicados no inciso I do caput do artigo 532: (...)

b) nas operações oriundas das regiões norte, nordeste e centro-oeste: 37,21% (trinta e sete virgula vinte e um por cento);

§ 1º nas operações de que trata o § 2º do artigo 532, o percentual de agregação será o indicado no mencionado protocolo, conforme definido pelas unidades federadas signatárias.

O Protocolo 12/1996 disciplina regras próprias relativas ao cálculo da substituição tributária para leite em pó, com agregado específico de 20%, bem como atribui ao destinatário a responsabilidade pelo recolhimento da substituição tributária nas saídas subsequentes, em operações de **transferências para estabelecimento do mesmo titular**, localizados nos estados signatários do referido Protocolo:

Cláusula primeira: Nas operações interestaduais originárias dos Estados signatários, com os produtos abaixo indicados, destinados aos estabelecimentos situados no Estado do Ceará, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas ou na entrada para uso ou consumo do destinatário de leite em pó.
§ 1º **O disposto nesta cláusula não se aplica às remessas** de mercadorias para serem utilizadas pelo destinatário em processo de industrialização, bem como nas **transferências para estabelecimento do mesmo titular, hipótese em que a responsabilidade por substituição tributária caberá ao destinatário.**

Cláusula segunda A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço de venda a consumidor constante de tabela estabelecida por órgão competente acrescido do valor do frete.

§ 1º Inexistindo o valor de que trata o *caput*, a base de cálculo será obtida tomando-se por base o preço praticado pelo substituto, incluídos o IPI, frete e as demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação sobre este total do percentual de 20% (vinte por cento).

Analisando as consultas ao Sistema Cometa, anexadas pela fiscalização, identifica-se diversas operações interestaduais de transferências de mercadorias entre empresas atacadistas pertencentes ao mesmo titular (DAIRY PARTNERS AMÉRICA BRASIL – CNPJ 05.300.331/0017-28), localizadas entre os Estados de Pernambuco e Ceará, ambos signatários



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

do Protocolo n.º 12/1996, são exemplos, as notas fiscais n.º (s) 93089, 93316, 93326, 93829, 93831, 94004, 94016, 94449, 94451, 95498, 95521, 95767, 95801, 95937, 96087, 96260, 96345, 96414, 98304, 99014, 99233, 99543, 99573, 99746, 99814, 100734, 102259, 24692414, 5419, 5421, 5432 (fls.91 - 569).

Considera-se que a fiscalização deveria ter realizado uma análise mais apurada sobre a natureza das operações registradas no COMETA/SITRAM, principalmente em relação *as entradas de mercadorias em transferências realizadas entre estabelecimentos atacadistas pertencentes ao mesmo titular*, hipótese em que deveria verificar se houve o recolhimento da substituição tributária nas *saídas subsequentes da mercadoria com destino a empresa diversa*, nos termos do art. 434 do Decreto n.º 24.569/1997 e Nota Explicativa n.º 04/2004:

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;

1. O regime de substituição tributária não se aplica na operação destinada ao contribuinte substituto da mesma mercadoria, bem como nas transferências efetuadas pelo contribuinte substituto para estabelecimento fabricante, **atacadista** ou distribuidor, ficando estes com a responsabilidade pelo recolhimento do imposto quando promover a saída subsequente da mercadoria. (**Nota explicativa n.º 04/2004**)

De acordo com a perícia, a fiscalização não teria considerado o ICMS debitado e creditado dos itens autuados, constantes nas notas fiscais eletrônicas de emissão própria da autuada declaradas no SPED Fiscal, fato que originou divergências de valores de “crédito” e “débito” citados nas planilhas elaboradas pela própria fiscalização, tendo a perícia confirmado que os valores citados na planilha elaborada pela defesa estavam de acordo com o SPED, e aqueles descritos na planilha fiscal estavam incorretos.

De acordo com o Laudo Pericial, o valor de R\$ 658.626,19 apontado pela fiscalização como “ICMS normal recolhido”, na verdade corresponde ao **saldo credor** da empresa, resultante da apuração entre créditos e débitos (fl. 722), portanto, não deve ser utilizado para compensar com ICMS ST apurado pela fiscalização no valor de R\$1.057.622,97 (fl. 7).



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

Há divergências entre os somatórios de ICMS creditado nas entradas, ICMS antecipado e ICMS debitado nas saídas, descritos nas planilhas elaboradas pela própria fiscalização:

PLANILHA FISCAL às fls. 12 e 13			PLANILHA FISCAL às fls. 14		
ICMS CREDITADO SOBRE AS ENTRADAS	ICMS ANTECIPADO	ICMS DEBITADO	ICMS CREDITADO SOBRE AS ENTRADAS	ICMS ANTECIPADO	ICMS DEBITADO
3.028.090,81	1.258.317,95	3.643.588,29	2.961.665,28	1.230.872,94	3.533.912,03

A perita solicitou esclarecimentos ao fiscal sobre a metodologia adotada para a apuração do campo "ICMS normal recolhido", citado na Planilha de Apuração de ICMS Normal (fls. 14), porém, a autuante respondeu não ter encontrado em seus arquivos, informação que pudesse esclarecer o questionamento feito pela perícia (fls. 723).

De acordo com o Laudo pericial o montante calculado pela fiscalização de ICMS ANTECIPADO pago (R\$ 1.258.317,95) pelos produtos autuados é superior ao arrecadado no sistema RECEITA (R\$ 1.094.106,59), quando foi indagado a respeito, a autuante respondeu não se lembrar a forma de cálculo do antecipado (fls. 725).

As considerações mostram que o levantamento fiscal apresenta falhas e inconsistências relativas ao cálculo da substituição tributária e valores deduzidos do ICMS devido, os quais não puderam ser resolvidas pela perícia. Por esse motivo, não se pode afirmar que o imposto é devido ou não, pelo mero confronto entre o valor de ICMS Substituição Tributária, apurado com falhas pela fiscalização, com o montante do ICMS normal, como cita o final do Laudo Pericial (fl. 728).

É importante ressaltar que o mero código dos produtos é insuficiente para estabelecer o regime de tributação, quando a legislação tributária estabelece operações as quais não se aplica a substituição tributária, ou que modificam o agregado para fins de cálculo do ICMS ST, nos termos do art.434, II e art. 533, §1º, §2º do Decreto nº 24.569/1997 e Protocolo ICMS nº 12/1996.

Neste contexto, os documentos, consultas e planilhas anexadas pela fiscalização revelam que o levantamento fiscal não se aprofundou na análise das operações que foram objeto de atuação, principalmente àquelas relativas às transferências entre empresas atacadistas.



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

Considera-se que não há provas de erro na qualificação de produtos objeto da acusação pelo Posto Fiscal, quando registrou como “normal” ou “antecipado” no Sistema Cometa, produtos que supostamente estariam sujeitos a substituição tributária. Entende-se que somente uma análise conjunta das operações e dos produtos permitiria avaliar se houve erro no referido registro e, a partir de então se discutir se tal procedimento se enquadraria ou não como prática reiterada que pudesse ensejar a aplicação do art. 100, III, do CTN, motivo pelo qual se afasta a improcedência com base neste fundamento.

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer o reexame necessário, negar-lhe provimento para manter a improcedência, porém, com fundamentação diversa do julgamento singular e do Parecer da Assessoria Processual Tributária. Entendo que as falhas identificadas no levantamento fiscal impedem inferir se o crédito tributário é efetivamente devido, deixam dúvidas sobre os fatos e valores apurados e, não permitem afirmar se houve erro reiterado da administração fazendária na classificação dos produtos e das operações.

É como voto.

DECISÃO:

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é Recorrente: **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e Recorrido: **DAIRY PARTNERS AMÉRICA BRASIL LTDA.**

Resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Reexame necessário, negar-lhe provimento, para julgar pela IMPROCEDÊNCIA da acusação fiscal, por falhas no levantamento fiscal, nos termos do voto da Conselheira Relatora, por fundamentação diversa na apontada no julgamento singular e Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Os Conselheiros Fernando Augusto de Melo Falcão e Francileite Cavalcante F. Remígio votaram pela improcedência conforme julgamento singular e parecer da Assessoria Processual Tributária. A Conselheira Ivete Maurício de Lima também entendeu pela improcedência da acusação fiscal, pela junção dos fundamentos trazidos pela Conselheira Relatora e os constantes no Parecer da Assessoria Processual Tributária.

Presentes a 8ª (oitava) Sessão Ordinária Virtual da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, realizada por VIDEOCONFERÊNCIA, o Presidente Dr. José Augusto Teixeira e os Conselheiros Ivete Maurício de Lima, Michel André



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

Bezerra Lima Gradvohl, Dalcília Bruno Soares, Wemerson Robert Soares Sales, Francileite Cavalcante Furtado Remígio e Fernando Augusto de Melo Falcão. Também presente, o Procurador do Estado, Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara, Ana Paula Figueiredo Porto

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 14 de abril de 2021.

DALCILIA BRUNO
SOARES:4244279636
8

Assinado de forma digital por
DALCILIA BRUNO
SOARES:42442796368
Dados: 2021.04.14 17:47:11 -03'00'

Dalcília Bruno Soares
CONSELHEIRA RELATORA

JOSE AUGUSTO
TEIXEIRA:224139953
15

Assinado de forma digital por JOSE
AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315
Dados: 2021.05.07 10:08:36 -03'00'

José Augusto Teixeira
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA

RAFAEL LESSA
COSTA
BARBOZA

Assinado de forma digital
por RAFAEL LESSA COSTA
BARBOZA
Dados: 2021.05.31 10:00:42
-03'00'

Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO