



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO Nº 182 / 2021

34ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DE 03 DE DEZEMBRO DE 2020;

PROCESSO DE RECURSO 1/5699/2017 – AI: 1/201715418;

RECORRENTE: PEPSICO DO BRASIL LTDA – C.G.F.: 06.905.826-1;

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA;

RELATOR: CONS. JOSÉ OSMAR CELESTINO JUNIOR.

**EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO DO ART. 123, INCISO I, DA LEI Nº 12.670/96 VEDADA PELA REFORMATIO IN PEJUS. PARCIAL PROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL. 1.** Empresa Contribuinte autuada pela falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária – Carga Líquida, operações interestaduais de entradas, ausência de selo de trânsito confirmada. **2.** Afastadas as Preliminares de Mérito aduzidas em pela Contribuinte: Nulidade; Decadência; *Bis in Idem*; Multa de Caráter Confiscatório. **3.** No Mérito, restou comprovada a infração cometida pela Contribuinte, a qual não se desincumbiu de demonstrar que realizou os registros de trânsito, bem como que realizou o recolhimento dos impostos devidos. **4.** Ausência dos requisitos ensejados da alínea “D”, do art. 123, inciso I, da Lei nº 12.670/96, devendo a Multa retornar aos parâmetros originais da autuação. **5.** Vedação da aplicação da alínea “C”, do art. 123, inciso I, da Lei nº 12.670/96, pelo Princípio da Vedação à *Reformatio In Pejus*, mantendo-se o Valor do crédito Tributário conforme apurado pelo Julgador de 1ª Instância. **6.** Recurso Ordinário, recebido e não provido, para alterar a decisão proferida no Julgamento Singular, porém, mantendo a **PARCIAL PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração, em desacordo com o Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária, e em acordo a Douta Procuradoria Geral do Estado.

**Palavras Chaves: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REFORMATIO IN PEJUS.**

**RELATÓRIO**

---

PROCESSO DE RECURSO 1/5699/2017 – AI: 1/201715418

Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior

No Relato da Infração o Agente Fiscal discorreu que a Empresa incorreu em infração pela *FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. COM OS DADOS OBTIDOS DO LABORATÓRIO FISCAL E APÓS A EMISSÃO DO TERMO DE INTIMAÇÃO Nº 2017.04946 DETECTAMOS UMA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS ST NO VALOR DE R\$58.827,54, nos exercícios fiscais 2012 e 2013*, no montante de incorrendo a infração dos artigos 73 e 74, do Decreto nº 24.569/97, sendo aplicada a penalidade disposta no art. 123, I, "C", da Lei 12.670/96 (Multa de uma vez o valor do imposto devido).

Nas Informações Complementares, o Autuante narrou que a Empresa autuada encontrava-se cadastrada no Regime Normal de Recolhimento, com os dados obtidos pelo Laboratório Fiscal mediante análise de SPED Fiscal verificou-se indícios que 174 (setenta e quatro) Notas Fiscais Eletrônicas de Entradas Interestaduais poderiam estar sem o respectivo selo fiscal de trânsito. Oportunizando a Empresa a apresentar os números dos selos fiscais referente às aludidas notas fiscais, a mesma apresentou a selagem de apenas 02 (dois) documentos fiscais, nº 6905 e nº 8237.

Diante da confirmação da não selagem de outras 172 (cento e setenta e duas) Notas Fiscais de Entradas, não escrituradas nos sistemas corporativos, o Autuante lavrou a auto de infração, utilizando como base de cálculo o montante total das operações relacionadas, R\$2.803.855,73. O imposto calculado fora no valor de R\$58.827,54, com aplicação da Multa do art. 123, inciso I, "C", da Lei nº 12.670/96, isto é, Multa de 01 (uma) vez o valor do imposto.

A Peça Impugnatória se assenta nas alegações, aduzidas a seguir: *I) alega que foram lavrados 06 autos de infração, utilizando as mesmas operações, assim deve ser analisado inicialmente o auto principal nº 2017.154411-3, pois sendo este julgado improcedente prejudicada a continuidade do demais, pela desconstituição da premissa fática; II) alega a existência de bis in idem, dado a consunção, pela aplicação do princípio da absorção, quando a conduta principal ou conduta geradora absorve as demais, cujas penas específicas ficam afastadas; III) alega a decadência do período de janeiro a agosto/2012; IV) alega que o Autuante não observou os eventuais créditos em favor da empresa, pelo princípio da não-cumulatividade do tributo, desprezando o 57 e 60, do Decreto 24.568/07; V) alega a aplicação de multa com caráter confiscatório.*

Em sede julgamento de 1ª Instância, nº **2240/2018**, o Julgador de piso, permeou vossa análise por todas as argumentações da defesa, inicialmente considerou a arguição da decadência suscitada como uma preliminar, alegação afastada com a utilização da Súmula nº 555, do STJ, a qual indica a aplicação do art. 173, I, do CTN. No mérito analisou todas as alegações da impugnação. Ao final julgou pelo reenquadramento da Multa para a do art. 123, I, "D", conforme Súmula 06 deste Tribunal, julgamento de Parcial Procedência da presente Ação Fiscal.

Inconformada com a decisão, a Empresa Contribuinte interpôs, tempestivamente, e, com o devido cabimento e razões, Recurso Ordinário assentou as teses trazidas na peça impugnatória: *I) alega que foram lavrados 07 autos de infração, utilizando as mesmas operações, assim deve ser analisado inicialmente o auto principal, nº 2017.154411-3, pois sendo este julgado improcedente prejudicaria a continuidade do demais, pela desconstituição da premissa fática; II) alega a existência de bis in idem, dado a consunção, pela*

*aplicação do princípio da absorção, quando a conduta principal ou conduta geradora absorve as demais, cujas penas específicas ficam afastadas; III) alega a decadência do período de janeiro a agosto/2012; IV) alega que o Autuante não observou os eventuais créditos em favor da empresa, pelo princípio da não-cumulatividade do tributo, desprezando o 57 e 60, do Decreto 24.568/07; V) alega a aplicação de multa com caráter confiscatório.*

A Célula de Assessoria Processual Tributária afirma em seu **Parecer de nº 181/2020**, que restou comprovado que as aludidas Notas Fiscais não foram seladas e tampouco registradas na EFD, assim, a multa deve ser aquela aplicada no auto de infração, art. 123, I, C, divergente do julgamento de piso.

Eis o relatório.

### **VOTO DO RELATOR**

Compulsando os autos do presente Processo Administrativo Tributário - PAT, verifica-se que o Agente Fiscal agiu sobre a égide da Lei, a Ação Fiscal em cumprimento de **Mandado de Ação Fiscal nº 2017.02969**, Auditoria Fiscal Plena, período fiscalizado **01/01/2012 a 31/12/2013**, não contém vícios, que maculem sua forma e levantamento.

Frisa-se, que em decorrência da Fiscalização, Auditoria Plena, realizada na Empresa Recorrente, nos exercícios fiscais dos anos **2012 e 2013**,

---

PROCESSO DE RECURSO 1/5699/2017 – AI: 1/201715418

Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior

foram lavrados 06 (seis) autos de infrações: sendo 02 (dois) relativos à omissão de entrada e de saída; sendo 02 (dois) por falta de recolhimento diferencial de alíquota e substituição tributária, sendo 02 (dois) por descumprimento da obrigação acessória, falta de escrituração de nota fiscal e falta de selo fiscal de trânsito.

A Recorrente aduziu Preliminares ao Mérito em seu recurso, as quais esta Relatoria passa a expor e considera-las:

Da *Nulidade* da decisão proferida pelo Juízo de piso, Célula de Julgamento de 1ª Instância, por não considerar o conjunto de autos de infrações lavrados simultaneamente no supracitado Mandado de Ação Fiscal, segregado a análise dos autos, os quais estariam interligados, fatiados apenas para fins de autuação, sob pena de decisões conflitantes que desconsiderem o cenário completo do caso.

Neste ponto não cabe razão a Empresa Recorrente, para anulação da decisão de Primeira Instância, face à constatação de que os autos de infração oriundos da aludida Ação Fiscal foram apreciados em conjunto pela instância *a quo*, o que é procedimento adotado por este Egrégio Órgão de Contencioso Administrativo Tributário em seus julgamentos, nas diversas instâncias.

Do *“Bis in Idem”* arguido no presente Recurso da Contribuinte, sob a argumentação que foram cobradas multas sob os mesmos fatos geradores, isto é, a Recorrente defende que a multa lançada no presente auto de infração (falta de selo de trânsito) é absorvida pela acusação mais grave contida no AI 2017.15411-3, ocorrendo assim um típico caso de consunção, que quando não observado acarreta o conhecido *“bis in idem”*, cabendo o cancelamento integral da multa em exame.

No tocante a esta arguição, trazida pelo presente recurso, deve ser considerada por esta relatoria, que a análise dos autos de infrações originários do mesmo Mandado foram analisados em conjunto, praxe deste Contencioso Estadual, e que ao longo do curso processual não houve qualquer identificação da ocorrência do “*bis in idem*”, que consiste na hipótese em que o mesmo ente tributante cobra duas vezes sobre o mesmo fato, o que é amplamente impedido pelo Princípio da Vedação ao *Bis in Idem*.

*In casu*, a Recorrente não se desincumbiu de demonstrar a em quais operações, entre as 172 (cento e setenta e duas) Notas Fiscais de entradas remanescentes, ocorreram à dupla cobrança de tributo pelo mesmo fato gerador, assim sendo, afasta-se dos presentes autos tal tributação indevida.

Da *Decadência Parcial* arguida pela Recorrente, em relação ao período de Janeiro a Agosto do ano 2012, sob o argumento de que houve a regular apuração e pagamento do ICMS, atraindo no caso em tablado a regra do art. 150, § 4º, do Código Tributário, e ainda considerando o contexto fático que deu origem a Súmula 555, sendo equivocada a interpretação da decisão recorrida.

Cabe destacar, que esta Relatoria não se filia à interpretação do julgador de Primeira Instância, entende-se também que não se aplica ao caso a regra do art. 150, §4º, do CTN.

Entretanto, fundamenta-se a sua inaplicabilidade por se tratar de multa autônoma em razão de descumprimento da Obrigação Acessória, o que norteia os julgados deste honroso Colegiado, não cabendo à discussão sobre lançamento por homologação.

No caso em apreço, resta evidente que a infração imposta à Recorrente não está relacionada à “falta de recolhimento” e não advém de apuração e nem de pagamento antecipado de tributo realizado pelo sujeito passivo da relação obrigacional, mas sim, de descumprimento de uma Obrigação Acessória, ausência de aposição de Selo de Trânsito, e conseqüentemente apuração da substituição.

Outrossim, ressalta-se, que na hipótese retratada nos presentes autos, não se analisa a atividade de lançamento, mas tão somente se o contribuinte cumpriu com a obrigação acessória, razão pela qual deve ser aplicada a regra estabelecida no art. 173, inciso I, do Códex Tributário, para a determinação do Termo Inicial do prazo decadencial.

Desse modo, por considerar a incidência do disposto no art. 173, inciso I, do CTN, tem-se que, nos presentes autos, o prazo para o lançamento teve o seu **Termo Inicial em 01/01/2017**, com a ciência da Contribuinte nos autos. Assim sendo, a arguição da Recorrente de ocorrência de Decadência Parcial não merece prosperar, devendo ser afastada sua aplicação nos autos.

Da *Multa com Caráter Confiscatório* arguida pela Recorrente deve ser levado em consideração que, o Processo Administrativo Tributário dentro deste Egrégio Contencioso esta assentado em Princípios basilares, os quais estão estampados em toda a legislação estadual, e, dentre eles os Princípios da Ampla Defesa e do Contraditório, preceitos constitucionais que foram reescritos nos dispositivos, a seguir: art. 46, da Lei nº 15.614/2014; art. 43, do Decreto nº 32.885/2015; art. 30, do Decreto nº 25.468/97. Aplicados concomitantemente ao art. 37, da CF/1988.

Desta forma, quando o Legislador impõe ao Agente do Fisco, que este promova a infração com clareza e precisão fática, isto é, quais os verdadeiros motivos que o levaram a praticar aquela autuação, não resta dúvida na Lei o guarnecimento da ampla defesa e do contraditório, preceito que impera diante da relação Fisco x Contribuinte, o que resta garantido na presente nesta demanda fiscal.

Ademais, *in casu*, à alegação da Recorrente de Inconstitucionalidade da Multa de Caráter Confiscatório, por ser abusiva, não será apreciada por este Órgão de Julgamento, pois tal matéria não é de sua competência, bem como não se enquadra nas exceções previstas no §2º, do art. 48, da Lei Nº 15.614/2014, no qual: **“não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF, observado”**. Desta forma, não merece ser acolhida a tese da Recorrente.

Ultrapassadas tais questões preliminares, adentar-se-á ao Mérito da presente demanda fiscal. Inicialmente destaca-se que as 172 (cento e setenta e duas) Notas Fiscais de Entradas, Objeto da presente Ação Fiscal referem-se a produtos cujo ICMS é devido pela Substituição Tributária – Carga Líquida.

Frisa-se, desde já, que, as Notas Fiscais que acobertam Operações Interestaduais, como é no caso em apreço, eram em outrora registradas por meio do Sistema Cometa, e mais recentemente por meio do Sistema SITRAM, e com devido procedimento de registro pelo Contribuinte, são emitidos os respectivos Selos de Transito.

Entretanto, resta plenamente configurada nos autos que as 172 (cento e setenta e duas) operações interestaduais, das 174 (cento e setenta e quatro) levantadas pelo Laboratório Fiscal, não haviam sido registradas nos aludidos sistemas de monitoramento, notadamente todas se encontravam sem aposição de Selo de Trânsito, ou seja, a Recorrente recebeu as respectivas mercadorias sem o devido registro de trânsito, e por consequência, deixou de recolher os convenientes impostos.

Ressalta-se, que a Recorrente, ao longo do curso da presente ação fiscal, não se desincumbiu de demonstrar, a inexistência da infração que lhe fora imputada, ônus que lhe recaiu, pois não apresentou os registros de trânsito exigidos, bem como não comprovou os recolhimentos dos impostos, nas operações analisadas, salvo em 02 (duas) operações, NF's nº 6905 e nº 8237, ainda no curso do levantamento.

Esclarecidos os tais fatos, é imperioso que a aposição de selo de trânsito se faz obrigação quando as operações de entradas e saídas interestaduais, especialmente para o controle de transferência de mercadorias entre as unidades federadas, e conseqüentemente a realização apuração do Imposto devidos ao Fisco Cearense, o que não ocorreu no vertente caso, pois a Recorrente quedou-se inerte nas aludias operações.

Diante destes fatos, esta Relatoria entende que a Recorrente não deve ser contemplada com a redução da Multa, conforme dispõe o art. 123, inciso I, "D", da Lei nº 12.670/96, pois os requisitos ensejadores da minoração da multa, no caso concreto, não restam configurados. Contudo, pelo Princípio da Vedação à *Reformatio in Pejus*, o qual é prontamente recepcionado pelo Processo

Administrativo, que impede o retorno na Multa aos parâmetros estabelecidos pelo Autuante, deve ser mantido o Valor do Crédito Tributário apurado pelo Julgador de Piso.

Isto posto, VOTO no sentido de conhecer do Recurso Ordinário para negar-lhe o provimento, mantendo o Julgamento de **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da Ação Fiscal, contudo, com a aplicação da Multa disposta art. 123, inciso I, "C", da Lei nº 12.670/96, destoando do julgamento exarado pela Célula de Julgamento de Primeira Instância, concordando com o parecer a Célula de Assessoria Processual Tributária. No entanto, mantem-se inalterado o Valor do Crédito Tributário, pela ausência de interposição de Reexame Necessário, o que no caso em tablado veda a reforma do julgado para piorar em face da Recorrente, Princípio da Vedação à *Reformatio in Pejus*.

É como decido e submeto ao ilustre Colegiado.

VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		
EXERCÍCIO	ICMS	MULTA
2012	R\$ 36.034,25	R\$ 18.017,12
2013	R\$ 22.792,29	R\$ 11.396,65
Sub-Total	R\$ 58.827,54	R\$ 29.413,77
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 88.241,31</b>	

## DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do **PROCESSO DE RECURSO 1/5699/2017 – AI: 1/201715418**; Autuado/Recorrente: **PEPSICO DO BRASIL LTDA – C.G.F.: 06.905.826-1**; Recorrido: **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.

---

PROCESSO DE RECURSO 1/5699/2017 – AI: 1/201715418

Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior

**DECISÃO:** A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário para deliberar sobre as seguintes questões: **1.** As preliminares suscitadas no recurso ordinário foram devidamente apreciadas e julgadas na 28ª (vigésima oitava) sessão virtual de julgamento realizada em 05/11/2020, onde ficou decidido que: *"1 . Por unanimidade de votos afastar o pedido de nulidade do Julgamento singular, em razão dos autos lavrados terem sido apreciados em conjunto na instância singular. 2. Também por unanimidade de votos afasta o pedido de decadência suscitada no recurso, por considerar que as notas fiscais não foram escrituradas, devendo ser considerado na contagem do prazo o disposto no art.173, I do CTN. 3. Quanta ao "bis in idem " apontado no recurso, resolve a c,1ª para maioria de votos afastar, por entender que as autuações tratam de condutas autônomas. O Conselheiro Francisco Alexandre Linhares votou favorável ao reconhecimento do "bis in idem", considerando a exigência de multa com relação as notas fiscais conflitantes relacionadas no auto de infração nº1/201715411. 4. Com respeito ao caráter confiscatório da multa a Câmara decide não acolher o argumento do recorrente por entender que a legislação processual art. 48, §2º da Lei nº15.614/2014 veda ao julgador afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade."*

**2. No mérito** por maioria de votos nega provimento ao recurso ordinário mantendo a **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da autuação, com penalidade nos moldes do art. 123, I "c" da Lei nº12.670/96, porém, em razão da falta de interposição de Reexame Necessário e *"reformatio in pejus"* deixa de aplicá-la, mantendo o valor do crédito tributário lançando no julgamento singular. Decisão contrária ao parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Votaram pela procedência os Conselheiros Michel André Bezerra Lima Gradwohl e Dalcília Bruno Soares por entenderem ser possível o *"reformatio in pejus"* no Contencioso Administrativo Tributário do Estado do

Ceara. Esteve presente para sustentação oral o representante legal da autuada Dr. Hans Haendchen.

Presentes a Sessão os Conselheiros: Ivete Mauricio de Lima, Michel André Bezerra Lima Gradvohl, Dalcília Bruno Soares, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, José Osmar Celestino Junior e Thyago da Silva Bezerra. Também presente, o Procurador do Estado, Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente ainda, secretariando os trabalhos da Câmara, a Sra. Helena Lucia Bandeira Farias.

**SALA DE SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza/CE, aos 23 de AGOSTO de 2021.

JOSE OSMAR  
CELESTINO  
JUNIOR

Assinado de forma digital por  
JOSE OSMAR CELESTINO  
JUNIOR  
Dados: 2021.08.23 17:00:35  
-03'00'

**José Osmar Celestino Júnior**

**Conselheiro Relator**

JOSE AUGUSTO  
TEIXEIRA:22413995  
315

Assinado de forma digital por  
JOSE AUGUSTO  
TEIXEIRA:22413995315  
Dados: 2021.09.17 15:08:02  
-03'00'

**José Augusto Teixeira**

**Presidente 4ª Câmara**

RAFAEL  
LESSA COSTA  
BARBOZA

Assinado de forma  
digital por RAFAEL  
LESSA COSTA BARBOZA  
Dados: 2021.09.20  
10:24:25 -03'00'

**Rafael Lessa Costa Barboza**

**PROCURADOR DO ESTADO**

---

PROCESSO DE RECURSO 1/5699/2017 – AI: 1/201715418

Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior