



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

**Contencioso Administrativo Tributário  
Conselho de Recursos Tributários  
Câmara de Superior de Julgamento**

**Resolução Nº 021/2020**

**Sessão: 7ª Sessão Ordinária de 10 de março de 2020**

**Processo Nº1/2610/2013**

**Auto de Infração Nº: 1/201309901-6**

**Recorrente: CERVEJARIA KAISER DO BRASIL - -069734402**

**Recorrido: ESTADO DO CEARÁ**

**Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha**

**EMENTA: ICMS. Falta de recolhimento do Imposto referente ao diferencial de alíquotas – ICMS DIFAL no exercício de 2011. Operações Interestaduais de entradas com bens, mercadorias de uso ou consumo. Práticas Reiteradas. Não configuração.**

1. Recurso Extraordinário admitido conforme despacho de admissibilidade da presidente da câmara superior de julgamento. 2. Nexó de identidade entre a resolução recorrida e resoluções paradigmas. 3. Contribuinte deixou de recolher ICMS DIFAL em operações de entradas interestaduais com bens, mercadorias de uso ou consumo, no exercício de 2011, em inobservância ao disposto no art. 589 do Dec. 24.569/97, à Cláusula 12ª do Protocolo de Intenções e aos arts. 175, § único e 176, caput do CTN. 4. Isenção condicionada e de caráter particular. 5. Ausentes pedido protocolado junto à Secretaria da Fazenda com cópias dos documentos fiscais inerentes às operações e despacho autorizativo, condições estas para usufruto da isenção. 6. Não configuram práticas reiteradas aludidas no inciso III do art. 100 do CTN, os atos praticados pela recorrente em inobservância à legislação tributária resultando em falta de recolhimento do imposto. 7. Dispositivos infringidos arts. 73, 74 e 589 do RICMS c/c Cláusula 12ª do Protocolo de Intenções e aos arts. 175, § único e 176, caput do CTN; 8. Recurso Extraordinário conhecido e não provido. 9. **Auto de Infração Procedente** por maioria de votos nos termos do voto do conselheiro relator e manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRA CHAVE:** ICMS. Falta de Recolhimento. Diferencial de Alíquota. Bens de Uso ou Consumo. ICMS DIFAL. Práticas Reiteradas.

## **RELATÓRIO**

A acusação fiscal tem o seguinte relato de infração:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUICAO TRIBUTARIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES.

A EMPRESA DEIXOU DE INCLUIR EM SUAS APURACOES MENSIS DO ICMS, OS DEBITOS REFERENTE AO DIFERENCIAL DE ALIQUOTA RELATIVO AS AQUISICOES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS PARA USO OU CONSUMO NO VR. TOTAL DE R\$2.611.064,32 ORIGINANDO ASSIM UM DEBITO DE ICMS NO VALOR TOTAL DE R\$244.371,03 REF. ANO DE 2011.

Auto de Infração com imposto e multa fixados, respectivamente, em R\$ 244.371,03 (duzentos e quarenta e quatro mil, trezentos e setenta e um reais e três centavos). Artigo Infringido: 589, § 1º do Dec. 24.569/97 com penalidade fixada nos termos do art. 123, I, C da Lei 12.670/96. Período da infração 01 a 12/2011.

Relatório constante do voto conselheiro relator evidencia todas as fases do feito processual até a edição da Resolução 044/19 da 4ª Câmara de Julgamento, lida em Sessão de 21/05/19 com decisão de procedência, razão não terem sido atendidos os requisitos para a obtenção da isenção de ICMS DIFAL a que se refere o protocolo de intenções firmado entre o contribuinte e o governo do Estado do Ceará e de não constar nos autos o deferimento dessa isenção em Resolução do CEDIN, ainda não se acolhendo a aplicação do art. 100 do CTN, por não restar caracterizada prática reiterada por parte da Administração Tributária estadual. Penalidade fixada nos termos do no caput do art. 123, I, C da Lei 12.670/96,

O contribuinte irredignado com a decisão exarada acima pela colenda quarta Câmara, ora nominada decisão recorrida, interpôs Recurso Extraordinário junto a Câmara Superior, aduzindo como resoluções paradigmas em divergência ao entendimento esposado na decisão recorrida, de nºs 283/05 e 167/16, ambas da 2ª Câmara.

Em Exame de Admissibilidade, às fls. 486/488, mediante Despacho 02/20, descortinando o nexo de identidade entre a resolução recorrida e as resoluções tidas como paradigmas, a senhora presidenta do Conselho de Recursos Tributários, assistida pela Assessoria Processual Tributária, aduz existir o referido nexo de identidade entre a resolução recorrida (44/19 da 4ª Câmara) e a resolução 283/05 da 2ª Câmara por tratarem do mesmo assunto mas com decisões divergentes, tendo a citada Res. 283/05 decidido pela improcedência da acusação fiscal com entendimento de que o protocolo de intenções firmado entre o contribuinte e o governo estadual e a legislação são suficientes para o gozo do benefício, não necessitando de autorização pelo órgão fazendário, e de

outra forma, a resolução recorrida (44/19 – 4ª Câmara) haver decidido pela necessidade de autorização prévia do Fisco, para o gozo do benefício. Assim considerado, resta satisfeita a condição *sine qua non* para a admissibilidade do recurso extraordinário interposto. Evidencia, ademais, a inexistência de divergência nos julgados concernentes à resolução recorrida (44/19 – 4ª Cam) e a resolução 167/16, pretensamente tida como paradigma.

Nas razões do Recurso Extraordinário, em síntese, a recorrente aduz:

- a) Que durante todos os anos de vigência do Protocolo de Intenções, nunca for exigida da recorrente pela fiscalização do Estado do Ceará o cumprimento de tal formalidade para o aproveitamento da isenção do ICMS DUFAL, não tendo havido sequer uma autuação nesse sentido;
- b) Diante de tais circunstâncias, está caracterizada a hipótese legal das “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” que alude o artigo 100, inciso III, do CTN, para tornar inexigível a obrigação contida na cláusula decima segunda do Protocolo de Intenções e, assim, afastar-se a exigência em questão;
- c) Seria irrazoável exigir da Recorrente o ICMS decorrente do diferencial de alíquota que lhe foi concedida a isenção por meio de Protocolo de intenções firmado com o Governador do Estado do Ceará, por ter a Recorrente deixado de cumprir um apenas um requisito formal que nunca foi lhe exigido para obtenção da isenção;
- d) Que a 2ª Câmara por meio da Resolução 283/05 entendeu de modo contrário ao decidido no presente feito, dado que vez que a o benefício fiscal foi concedido pelo Governador do Estado do Ceará, não seria razoável condicionar sua fruição a uma formalidade (requerimento prévio do benefício ao órgão fazendário) – Princípio da Confiança.
- e) Dentre os incentivos concedidos a Recorrente, o Estado do Ceará concedeu, mediante operações de crédito do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará (FDI), recursos destinados ao financiamento de ativos fixos e circulantes, no percentual de 75% do ICMS recolhido dentro do prazo legal, ressaltando que este valor deveria constar expressamente no contrato entre a Recorrente o Banco do Estado do Ceará S.A (BEC), órgão gestor do FDI e além do citado empréstimo subsidiado o Estado do Ceará também reconheceu, nos termos de sua competência, a isenção ao pagamento do ICMS decorrente do diferencial das alíquotas internas e interestaduais (cláusula decima-segunda);
- f) Afastamento da multa punitiva e acréscimos moratórios em face do art. 100, III (prática reiterada) e parágrafo único, do CTN;
- g) Ao final, requer seja reformada a decisão recorrida para improcedência e, se mantida a procedência da autuação, sejam excluídos os valores exigidos a título de juros, correção monetária e multa.

Em apertada síntese, é o que se relata.

## **VOTO DO RELATOR**

Conforme consta na peça acusatória, a infração tipificada na autuação decorreu de falta de recolhimento do ICMS, tendo em vista a empresa ter deixado de incluir em suas apurações mensais os débitos referentes ao diferencial de alíquota relativo às aquisições interestaduais de materiais para uso ou consumo no exercício de 2011. Vale dizer, em suma, que a recorrente não recolheu o ICMS diferencial de alíquota - DIFAL incidente sobre operações interestaduais de entradas de mercadorias para uso e consumo. Às fls. 21 a 40 consta planilha elaborada com o cálculo do imposto não recolhido.

Cumpre-se de início alinhar que, a previsão de recolhimento do ICMS DIFAL em operação de bens de uso e consumo encontra guarida no art. 589 do Dec. 24.569/97, daí que a ocorrência de operações interestaduais de entrada com mercadorias, bens de uso e consumo se enfeixa na previsão do citado comando legal. Por outro lado, convém trazer a lume que a cláusula 12ª do protocolo de intenções (fls.89 a 97) firmado com o governo estadual para instalação de fábrica, traz comando de previsão de isenção de pagamento do imposto devido por diferencial de alíquota conquanto seja objeto de requerimento à Secretaria da Fazenda e acompanhado dos documentos fiscais que deram guarida às operações de entrada com incidência do referido ICMS-DIFAL.

DEC. 24.569/97

Art. 589. O ICMS devido na operação e prestação com bem do ativo permanente ou de consumo, oriundo de outra unidade da Federação, será calculado com base na aplicação do diferencial entre as alíquotas interna e interestadual sobre o valor utilizado para cobrança do imposto na origem, observado o disposto no inciso XII do art. 25. (GN)

PROTOCOLO DE INTENÇÕES

Cláusula Décima Segunda

O pagamento do ICMS decorrente do diferencial de alíquotas internas e interestaduais deverá ser isento, desde que previamente requerido a Secretaria da Fazenda, com a devida comprovação dos documentos fiscais inerentes a operação. (GN)

Deflui dos aludidos comandos legais citados acima que, a previsão plasmada no art. 589 do Dec. 24.569/97 fora mitigada por proposição de isenção pelo disposto na mencionada cláusula 12ª do Protocolo de Intenções ajustado entre a recorrente e o governo estadual. No entanto, tal isenção, hipótese de exclusão do crédito tributário conforme art. 175 do Código Tributário Nacional – CTN, se afigura de caráter particular, porquanto objeto de previsão em protocolo de intenção avençado e, ainda, de cunho condicional dado que para seu

usufruto há de ser observado dois deveres instrumentais condicionantes. O primeiro é o de que protocolo de intenções deve ser objeto de posterior celebração do Termo de Acordo e edição de Resolução do CEDIN (Conselho de Desenvolvimento Industrial do Estado do Ceará) para confirmação e gozo dos benefícios fiscais previstos na lei e regulamento de incentivos fiscais do FDI-Fundo de Desenvolvimento Industrial. Ou seja, a primeira condição é para que se cumpra o princípio da legalidade (Lei 10. 367/79, Dec. 29.183/08, e art. 176 do CTN) já que é a lei, e seu respectivo regulamento, que transcreve as previsões e medidas a serem adotadas para fruição do benefício fiscal a ser materializado em resolução, e não o referido protocolo de intenções. A segunda condição se ultima na assertiva de que para o gozo da isenção contida na cláusula 12ª, deve ser quando objeto de despacho em requerimento à Secretaria da Fazenda acompanhado dos documentos fiscais inerentes às operações interestaduais de entrada praticadas com os bens de uso e consumo, em perfeita simetria ao colimado no parágrafo único do art. 175 e caput do art. 179, ambos do CTN.

#### CTN

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente. (GN)

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

Com efeito, no caso concreto, mesmo se confirmada a previsão de isenção da cláusula 12ª do protocolo de intenções na resolução edificadora do benefício da isenção de ICMS DIFAL – diga-se resolução esta ou termo de acordo não anexados aos autos – restaria a cogência de observação de prévio requerimento ao Fisco com a devida documentação fiscal comprobatória das operações inerentes ao diferencial de alíquota. Isto para que o Fisco analisasse se tais operações e as respectivas mercadorias, bens seriam objeto da isenção pretendida e após a verificação fiscal reconhecedora da hipótese de exclusão do crédito tributário concedido em caráter particular, seja editado despacho da autoridade máxima da Secretaria da Fazenda deferindo a isenção pleiteada. Nesse passo, havendo de ressaltar, para as operações autuadas no presente lançamento de ofício, não se encontrar nos autos o devido petitório e tão pouco

o despacho do secretário da fazenda nesse sentido. Assim considerado, vislumbra-se que fluiria do devido despacho a autorização legal para o gozo do benefício em discussão. Nessa linha de ideias, não acolho os argumentos da recorrente de não exigência de tais condições, formalidades para o aproveitamento da isenção do ICMS DIFAL porque nunca o fora exigida pela fiscalização do Estado do Ceara.

Ademais, cumpre acrescentar, que se em procedimentos fiscais anteriores não fora observada a falta de recolhimento do imposto na matéria em tablado, não resulta configuração das práticas reiteradas a que alude o art. 100 do CTN, pois estas se afirmam quando de procedimentos, práticas efetuadas pelo sujeito passivo que, mesmo sem previsão na legislação, pratiquem atos sob orientação das autoridades administrativas os quais estejam em perfeita consonância à legislação tributária. Vale dizer, práticas estas de boa ordem que visem ao cumprimento das obrigações principal e acessórias em consonância à lei, porquanto sabe-se que conduta ilegal não pode ser fonte de licitude. Nesse caminhar, não podem ser consideradas práticas reiteradas, nos termos do art. 100, III do CTN, atividades praticadas pela recorrente na apuração do imposto, ao longo dos anos, de inobservância ao fixado na cláusula 12ª do protocolo de intenções e no § único do art. 175 e no caput do art. 179 do CTN. O que restou configurado, fora omissão da recorrente na apuração do imposto a recolher ao longo do tempo e tendo como consequência supressão de imposto devido ao tesouro público. Diga-se, em complemento, que a inércia nos procedimentos fiscais anteriores, vale dizer inação do Fisco, deu ensejo como consequência a decadência, hipótese de extinção do crédito tributário conforme art. 156, V do CTN, para possíveis lançamentos de ofícios em revisão dos débitos referentes àquelas operações anteriores que não foram objeto de autuação. Eis, portanto, a sanção gravosa destinada à administração tributária. Daí que não acolho o argumento de afastamento da multa punitiva e acréscimos moratórios em face do art. 100, III (prática reiterada) e parágrafo único, do CTN., porquanto como já bem evidenciado a inoportunidade de praticada reiterada. Portanto, em face do princípio da legalidade se afigura pertinente a multa punitiva, os juros e acréscimos moratórios incidentes na autuação em perfeita simetria ao previsto no art. 62 da Lei 12.670/96.

Do exposto, conheço do Recurso Extraordinário para lhe negar provimento e confirmar a decisão de PROCEDÊNCIA, nos termos desse voto, exarada pela câmara de julgamento recorrida.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO**  
**ICMS: R\$ 244.371,03**  
**MULTA: R\$ 244.371,03**

**É como voto.**

## **DECISÃO**

**Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: CERVEJARIA KAISER DO BRASIL - 069734402 e Recorrido: ESTADO DO CEARÁ.**

A Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários, deliberando sobre o Recurso Extraordinário admitido pela Presidência com base no que dispõem os Artigos 5º, inciso II e 107 da Lei nº 15.614/14, Resolve, por maioria de votos, negar provimento ao recurso interposto, para confirmar a decisão de **PROCEDÊNCIA** proferida pela Câmara recorrida, nos termos do voto do Conselheiro Relator, em conformidade com a manifestação oral do representante da douda Procuradoria Geral do Estado. Vencidos os votos dos Conselheiros Felipe Augusto Araújo Muniz, José Isaías Rodrigues Tomaz e Ricardo Valente Filho que votaram pela improcedência da acusação fiscal, nos termos da resolução paradigma. Não participou da votação, com base no que dispõe o §2º do art. 42 do Regimento Interno do Conselho de Recursos Tributários (Portaria nº 145/2017) o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque. Presente, para apresentação de sustentação oral, o representante legal da autuada, Dr. Fernando Westin Marcondes Pereira.

***SALA DA SESSÕES DA CÂMARA SUPERIOR DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza (CE), aos 30 de setembro de 2020.***

FRANCISCA  
MARTA DE SOUSA: 115.942.253-20  
115.942.253-20

Assinado de forma digital  
por FRANCISCA MARTA DE  
SOUSA: 115.942.253-20  
Dados: 2020.10.07 13:06:09  
-03'00'

FRANCISCA MARTA DE SOUSA  
PRESIDENTE DA CÂMARA SUPERIOR

LEILSON OLIVEIRA  
CUNHA:29724481387

Assinado de forma digital por: LEILSON  
OLIVEIRA CUNHA.29724481387  
Dados: 2020.10.06 19:05:34 -03'00'

LEILSON OLIVEIRA CUNHA  
CONSELHEIRO RELATOR

MATTEUS VIANA  
NETO:15409643372

Assinado de forma digital por  
MATTEUS VIANA  
NETO:15409643372  
Dados: 2020.10.07 21:26:27 -03'00'

MATTEUS VIANA NETO  
PROCURADOR DO ESTADO