

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

| Resolução          | Câmara           | Sessão de julgamento        | Data              |
|--------------------|------------------|-----------------------------|-------------------|
| <b>Nº 184/2024</b> | <b>4ª CÂMARA</b> | <b>35ª SESSÃO ORDINÁRIA</b> | <b>24/06/2024</b> |

| Processo nº        | Auto de Infração nº | CGF/CNPJ/CPF        |
|--------------------|---------------------|---------------------|
| <b>1/4926/2017</b> | <b>1/201713218.</b> | <b>06.302.334-2</b> |

|                     |  |
|---------------------|--|
| Tipo de Recurso     | <b>ORDINÁRIO E REEXAME NECESSÁRIO</b>  |
| Recorrente          | <b>BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA e CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.</b> |
| Recorrido           | <b>AMBOS</b>   |
| Conselheiro Relator | <b>ANA MÔNICA FILGUEIRAS MENESCAL.</b>   |

**EMENTA:** ICMS. Falta de recolhimento de ICMS. 1. O contribuinte deixou de recolher ICMS, referente às operações de saídas tributadas com alíquota de 17%, no exercício de 2012. 2. Operação identificada a partir da Escrita Fiscal digital – EFD, do contribuinte. 3. Parcial Procedência, em razão da declaração da decadência parcial, relativa ao período de janeiro a junho de 2012 e do reenquadramento da penalidade para o art. 123, I, “d”, da Lei nº12.670/96 . 4. Decisão por unanimidade de votos, em acordo com a manifestação da Procuradoria Geral do Estado . 5. Ratificada decisão de parcial procedência, contudo, com valor do crédito tributário inferior ao definido no julgamento singular. 6. Dispositivos legais e regulamentares infringidos: Arts. 73 e 74, do Decreto nº 24.569/1997. 7. Penalidade prevista no art. 123, I, D, da Lei nº 12.670/96.

## **1. RELATÓRIO**

Trata-se de auto de infração lavrado sob o fundamento de que a empresa **BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA** deixou de recolher ICMS no exercício de 2012, restando assim relatada a infração:

*FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. A EMPRESA DEIXOU DE RECOLHER EM 2012, O ICMS REFERENTE ÀS OPERAÇÕES DE SAÍDAS TRIBUTADAS COM ALÍQUOTA DE 17%, CONFORME VERIFICAÇÃO EM SUA EFD (ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL), NO VALOR DE R\$764.190,76. VIDE*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**  
*INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES E DOCUMENTOS ANEXOS.*

De acordo com as informações complementares, após análise dos arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte e das informações constantes nos sistemas informatizados da SEFAZ/CE, verificou-se que o contribuinte deixou de recolher o ICMS no exercício de 2012, referente às saídas de mercadorias sujeitas à tributação com alíquota de 17%, por meio de cupons fiscais, escriturando de forma incorreta o campo relativo à tributação das saídas, gerando falta de recolhimento, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares.

A fiscalização identificou que, em 2012, foram identificados 2.495 itens, com seus respectivos códigos, em que foram constatadas saídas com tributação incorreta (Tabela 2012, das Informações Complementares).

Ainda nas informações complementares, a fiscalização indica que dos itens citados foram identificados 130.799 registros de saídas no exercício de 2012, totalizando um valor a recolher de R\$764.190,76 (setecentos e sessenta e quatro mil, cento e noventa reais e setenta e seis centavos).

Assim, considerando que a fiscalização não identificou os recolhimentos referentes às saídas demonstradas, entendeu por aplicar a penalidade inserta no art. 123, I, C, da Lei nº 12.670/96.

A Recorrente apresentou Impugnação Administrativa tempestiva, na qual alegou o seguinte:

- QUE o auto de infração deve ser julgado nulo por violação às garantias constitucionais (cerceamento do direito de defesa) do contribuinte, em razão de que não foram apresentadas, pelo autuante, as provas de que o imposto não foi recolhido diante da realização de saída com tributação inferior ou sem tributação, por meio da apresentação dos cupons fiscais;
- QUE o período de janeiro a junho de 2012 está alcançado pela decadência, na forma do art. 150, §4, do CTN;
- No mérito, alega QUE o auto de infração é improcedente, em razão de o autuante ter ido além da norma, excluindo e tributando produtos cujas saídas estão desoneradas do imposto. Afirma que o levantamento fiscal está eivado de erros de avaliação;

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

- QUE, o autuante está desconsiderando a sistemática de substituição tributária por entrada de diversos produtos, cobrando tributação normal, negando o crédito da autuada.
- Argumenta que o Auto de Infração foi lavrado por presunção e no caso de dúvida se aplique a norma jurídica mais favorável à impugnante.
- QUE a multa aplicada foi desproporcional, e solicita a realização de perícia;

A julgadora monocrática dirigiu à Célula de Perícias e Diligências fiscais, pedido de perícia, com os seguintes quesitos:

- Verificar se foi recolhido o ICMS Substituição Tributária por entradas sobre as mercadorias discriminadas pelo agente fiscal, conforme planilha;
- Verificar se constam nas planilhas, mercadorias que estão inseridas no rol das exclusões previstas na Lei nº 14.237/2008 e Decreto nº 29.560/2008;
- Com base nas verificações acima, elaborar nova planilha de fiscalização, apontando, se for o caso, o montante do imposto devido em razão da falta de recolhimento do ICMS ou com recolhimento a menor que o devido;
- Solicito, ainda, que se for o caso, seja apresentada a nova planilha em conformidade com o demonstrativo apresentado no CAF pelo autuante;
- Quaisquer outros esclarecimentos que julgar necessário à elucidação do presente litígio.

A Célula de Perícia e Diligências Fiscais emitiu o laudo pericial com a seguinte conclusão:

O trabalho pericial consistiu na persecução dos valores devidos pela empresa em decorrência da excepcionalidade de produtos que fazem parte da Lei nº 14.237/2008 regulamentada pelo Decreto 29.580/2008, ou seja, das exceções elencadas nos incisos I ao IX, Art. 6º da referida Lei. As mercadorias que fazem parte dessa exceção não se submetem ao que preconiza o referido normativo, ou seja, não se submetem ao regime tributário de Substituição Tributária por ocasião das entradas dos produtos.

Dessa forma o trabalho foi realizado buscando-se o comportamento das entradas nos registros C170 da EFD de emissão própria da empresa. Por outro lado, se verificou também, o comportamento das saídas nos registros ECF da empresa ou registros C425, observando se houve destaque de ICMS.

## **CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

### **Conselho de Recursos Tributários**

O trabalho pericial, após análise, observou que nem nas entradas EFD nem nas saldas ECF, as mercadorias foram tributadas. Dessa forma se relacionou o COD\_ITEM de todos os produtos mencionados na planilha de fiscalização, tanto com os respectivos COD\_ITEM das entradas como com os COD\_ITEM das saídas. Como os NCM dos respectivos produtos não se submetem as regras da ST por entradas, foi calculado, assim o valor devido com a aplicação da alíquota interna de saída do produto descontado o valor do crédito de entrada desses mesmos produtos verificadas na EFD, o **que resultou numa diferença devida de valor a recolher de R\$ 223.783,40 (duzentos e vinte e três mil setecentos e oitenta e três reais e quarenta centavos). (g.n.)**

O Auto de Infração foi julgado PARCIAL PROCEDENTE pela 1ª Instância Administrativa, tendo sido afastado todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, restando assim ementada a decisão:

EMENTA: ICMS E MULTA. - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS. 1. Falta de recolhimento de ICMS referente a saídas de mercadorias sujeitas ao regime de tributação normal. Contribuinte escriturou de forma incorreta o campo relativo à tributação de saída, visto que produtos sujeitos ao regime de recolhimento normal constavam como sujeitos à substituição tributária ou com redução de alíquota. 2. Rejeitada preliminar de nulidade suscitada por cerceamento ao direito de defesa alegando que o autunte deixou de apresentar a comprovação de falta de recolhimento diante da realização de saída com tributação inferior ou sem tributação por meio da apresentação dos cupons fiscais, bem como por extinção parcial dos créditos lançados, visto que o período de janeiro a junho de 2012 já fora alcançado pela decadência. 3. Infringência aos artigos 59 e 73 do Decreto 24.569/97. 4. Penalidade prevista no artigo 123, inciso I, alínea "c" da Lei 12.670/96. 5. Autuação PARCIAL PROCEDENTE, haja vista que a Perícia considerou os créditos de entradas dos produtos não tributados por substituição tributária e constatou uma falta de recolhimento de ICMS inferior ao apontado pelo autuante em seu levantamento fiscal. 6. Defesa tempestiva. 7. Com Reexame Necessário em observância ao artigo 96, § 3º, inciso I da Lei nº 18.185, de 29 de agosto de 2022. O contribuinte, devidamente cientificado da decisão de 1ª Instância, apresentou contestação recursal, na qual manteve as alegações da impugnação. REEXAME NECESSÁRIO.

O contribuinte autuado interpõe Recurso Ordinário (fls. 183-191), com as seguintes alegações:

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

1. Nulidade face à violação das garantias constitucionais – indicação de dispositivos justificadores da infração, em sua opinião, insuficientes para determinar a violação de norma, especialmente aquela que disciplina o regime de substituição tributária.

A recorrente se refere aos arts. 73 e 74, do Decreto nº 24.569/97, indicados no auto de infração como dispositivos infringidos.

2. Nulidade face à preterição do Direito de Defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação;
3. Prejudicial de mérito pela extinção parcial do crédito tributário pelo decurso do prazo decadencial, nos termos do art. 150, §4º e 156, V e VII, do CTN;
4. Da Improcedência da exigência fiscal em virtude de o Auto de Infração ter sido lavrado por presunção e no caso de dúvida deve ser aplicada a norma jurídica mais favorável à impugnante;
5. Da improcedência por desproporcionalidade da multa aplicada.

Interposto, concomitantemente, o Reexame Necessário.

É o relatório.

**2. VOTO DO RELATOR**

Conforme já relatado, o motivo que originou a autuação foi que, a partir da análise das informações contidas nos livros e documentos fiscais do contribuinte, foi constatado, que o contribuinte deixou de recolher o ICMS no exercício de 2012, referente às saídas de mercadorias sujeitas à tributação com alíquota de 17%, por meio de cupons fiscais, escriturando de forma incorreta o campo relativo à tributação das saídas, gerando falta de recolhimento, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares.

Diante destes fatos, a fiscalização entendeu pela aplicação da penalidade inserta no art. 123, I, C, da Lei nº 12.670/1996, resultando na cobrança de principal no valor de R\$ 764.190,76 e de multa no mesmo valor.

Assim, feitas estas considerações, passamos à análise dos argumentos apresentados pelo contribuinte.

Inicialmente, o contribuinte alega que o auto de infração deve ser julgado nulo, por constar no auto de infração dispositivos tidos como infringidos genéricos. O argumento, no entanto, deve ser afastado, visto que o auto de infração encontra-se perfeitamente fundamentado nas informações complementares, deixando claro ao contribuinte as razões pelas quais foi-lhe imputado a penalidade apontada no presente auto de infração.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

Ademais, a legislação estadual é clara no sentido de que não deve ser declarada a nulidade do auto de infração quando houver elementos suficientes para determinação da infração, o que ocorreu no presente caso, conforme previsto no art. 91, §6º e 7º, da Lei nº 18.185/2022, abaixo transcrito:

Art. 91. As irregularidades ou omissões passíveis de correção não serão declaradas nulas.

(...)

§ 6º As incorreções ou omissões do auto de infração e a inobservância de exigências meramente formais que não constituam prejuízo à defesa não acarretam a nulidade do ato administrativo, desde que haja elementos suficientes e possíveis à determinação do sujeito passivo, a natureza da infração e o montante do crédito tributário.

§ 7º Estando o processo administrativo tributário em fase de julgamento, a ausência ou o erro na indicação dos dispositivos legais e regulamentares infringidos e dos que cominem a respectiva penalidade, constantes do auto de infração, serão corrigidos pela autoridade julgadora, de ofício ou em razão de defesa ou recurso, não ensejando a declaração de nulidade do lançamento quando a infração estiver devidamente determinada.

Em sessão, o contribuinte alegou que o auto de infração é nulo por não ter sido oportunizado o contraditório em razão do complemento da fundamentação legal da acusação. Entretanto, desde a lavratura do auto de infração, os fatos estão devidamente expostos nas informações complementares do auto de infração, inexistindo razões para reabertura de prazo para o contribuinte se defender de fatos que já tem conhecimento.

Quanto à nulidade por insuficiência de provas, devendo ter sido acostados aos autos os documentos fiscais que apresentaram tributação incorreta, entendo por afastar a nulidade suscitada pelo contribuinte, tendo em vista sua que todos os elementos trazidos no auto de infração e em seus anexos informam, de maneira clara e suficiente, a conduta irregular imputada ao contribuinte, inclusive considerando que foi possível realizar uma perícia pautada nas informações trazidas nos autos realizando os ajustes demandados pelo contribuinte.

Quanto à alegação do contribuinte de que não foi aplicado o art. 7º do Dec. nº 29.560/2008, entendo que o disposto no citado artigo é aplicável apenas quando houver o recolhimento do ICMS Substituição Tributária Carga Líquida e, como no caso concreto não houve referido recolhimento, entendo como correta a não aplicação do art. 7º do Dec. nº 29560/2008.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

Quanto ao pedido de decadência parcial do período de janeiro a junho de 2012, acato por considerar que é o caso de aplicação do art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista que as operações a que se refere o auto de infração foram declaradas pelo contribuinte, tendo havido recolhimento de ICMS no período citado.

Quanto à alegação de caráter confiscatório e desproporcional da multa, não merece amparo o argumento trazido aos autos, pois a aplicação da multa se deu em conformidade com a legislação vigente. Assim, a multa aplicada no caso em comento trata-se apenas de cunho punitivo em razão da infração prevista na legislação tributária, aplicada àqueles que não cumprem o preceito legal e estando em desrespeito à norma fiscal.

Salienta-se, assim, a disposição da Súmula nº 11 do CONAT/CE no tocante ao caráter confiscatório, vejamos:

*SÚMULA 11 – É VEDADO AOS ÓRGÃOS DE JULGAMENTO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT, AFASTAR OU REDUZIR MULTA SUGERIDA EM AUTO DE INFRAÇÃO SOB O FUNDAMENTO DE APRESENTAR NATUREZA CONFISCATÓRIA POR IMPLICAR INDEVIDO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 12.670/96.*

Quanto ao pedido de reenquadramento para penalidade inserta no art. 123, I, D, da Lei 12.670/96, por estarem as operações devidamente escrituradas, **assiste razão ao contribuinte ao alegar a necessidade de reenquadramento, devendo ser acatado o referido pedido.**

Quanto ao pedido de perícia para apuração da verdade material, o contribuinte requer a perícia com pedido genérico, sem sequer apresentar possíveis inconsistências identificadas na ação fiscal, ou pontos controversos e as respectivas provas, bem como os quesitos necessários à elucidação dos fatos, devendo o pedido ser afastado, em conformidade com o que dispõe o art. 87, §1º, da Lei 18.185/2022.

Assim, considerando que o que consta nos autos, entende-se por conhecer do Recurso Ordinário e do Reexame Necessário e decidir pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do auto de infração, contudo, com valor do crédito tributário em montante inferior ao definido na primeira instância.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

**3. DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

| PERÍODO      | ICMS (R\$)        | MULTA (R\$)      |
|--------------|-------------------|------------------|
| JUL/2012     | 18.906,88         | 9.453,44         |
| AGO/2012     | 15.541,74         | 7.770,87         |
| SET/2012     | 15.905,66         | 7.952,83         |
| OUT/2012     | 24.813,94         | 12.406,97        |
| NOV/2012     | 19.750,45         | 9.875,23         |
| DEZ/2012     | 27.531,61         | 13.765,81        |
| <b>TOTAL</b> | <b>122.450,28</b> | <b>61.225,14</b> |

**4. DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, do Processo de Recurso nº 1/4926/2017 e Auto de Infração nº 1/201713218, em que é Recorrente: **BOM PREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.** e **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.**  
Recorrido: **AMBOS.**

**RESOLVEM** os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer por unanimidade do Recurso Ordinário e do Reexame Necessário interpostos, resolve: **1. Quanto à nulidade por adoção de uma média ponderada para definir a alíquota e o valor dos créditos por entradas e por terem sido adotadas metodologias diferentes no levantamento fiscal que deu origem ao auto de infração e no levantamento pericial:** a 4ª Câmara, por unanimidade de votos, entende que a adoção de uma média está amparada pela legislação tributária e que a perícia não mudou a metodologia, tendo apenas realizado um ajuste necessário para atender ao que foi suscitado em sede de impugnação; **2. Quanto ao pedido de nulidade suscitado pelo contribuinte em razão de que os dispositivos tidos como violados são genéricos:** a 4ª Câmara, por unanimidade de votos, afasta tendo em vista que as demais informações trazidas no auto de infração, nas informações complementares e em todos os demais elementos de prova acostados ao auto de infração, informam de maneira clara e precisa qual a conduta irregular imputada ao contribuinte, considerando, ainda, que, de acordo com o art. 91 da Lei nº 18.185/2022, compete aos julgadores fazerem a adequação da penalidade e dispositivos violados do auto de infração, desde que não haja mudança dos fatos suscitados na acusação fiscal; **3. Quanto à nulidade por insuficiência de provas, devendo ter sido acostados aos autos os documentos fiscais que apresentaram tributação incorreta:** a 4ª Câmara, por unanimidade de votos, afasta, tendo em vista sua compreensão de que todos os elementos trazidos no auto de infração e em seus anexos informam, de maneira clara e suficiente, a conduta irregular imputada ao contribuinte, inclusive considerando que foi possível realizar uma perícia pautada nas informações trazidas

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

nos autos realizando os ajustes demandados pelo contribuinte; **4. Quanto à alegação do contribuinte de que não foi aplicado o art. 7º do Dec. nº 29560/2008:** a 4ª Câmara, por unanimidade de votos, entende que o disposto no citado artigo é aplicável apenas quando houve o recolhimento do ICMS Substituição Tributária Carga Líquida e, como no caso concreto não houve referido recolhimento, entende como correta a não aplicação do art. 7º do Dec. nº 29560/2008; **5. Quanto ao pedido de decadência parcial do período de janeiro a junho de 2012:** a 4ª Câmara, por unanimidade de votos, acata por considerar que é o caso de aplicação do art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista que as operações a que se refere o auto de infração foram declaradas pelo contribuinte e tendo havido recolhimento de ICMS no período citado; **6. Quanto à alegação de multa desproporcional, não razoável e confiscatória:** a 4ª Câmara decide, por unanimidade de votos, não acolher o argumento da recorrente, por entender que a aplicação da multa se dá em conformidade com a legislação vigente, sendo caso de aplicação da Súmula nº 11 do Conat e do art. 62 da Lei nº 18.185/22 que vedam ao julgador administrativo afastar a aplicação de norma vigente sob o fundamento de inconstitucionalidade; **7. Quanto à sugestão de reenquadramento da penalidade, suscitada de ofício pelo Conselheiro Relator, para a prevista no art. 123, I, 'd' da Lei nº 12670/96:** a 4ª Câmara, por unanimidade de votos, acata considerando que todas as operações estão devidamente registradas; **8. Quanto ao pedido de perícia:** a 4ª Câmara, por unanimidade de votos, não acata por ter sido formulado de maneira genérica. **Em conclusão:** a 4ª Câmara conhece do Recurso Ordinário e do Reexame Necessário, dá-lhes provimento e julga PARCIAL PROCEDENTE o auto de infração, contudo com valor do crédito tributário inferior ao definido no julgamento singular. Decisão em acordo com a manifestação da Procuradoria Geral do Estado. Presente para sustentação oral por meio de videoconferência, a advogada representante da recorrente, Dra. Viviane Vale. Esse processo foi julgado em conjunto com o processo nº 1/4927/2017, Auto de infração nº 2017.13231.

**SALA DA SESSÃO DE JULGAMENTO DA 4ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIO**, em Fortaleza/CE, aos 23 de JULHO de 2024.

Ana Mônica Filgueiras Menescal  
**CONSELHEIRA RELATORA**

Michel André Bezerra Lima Gradvohl  
**PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA**