



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO n° 053 /2010

1ª CÂMARA

SESSÃO: 05/11/2009

PROCESSO N°: 1/1350/2007

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200626977

AUTUANTE: LILIANE SALES CARVALHO E FERNANDO BASTOS

RECORRENTE: CEJUL E DIANA PAOLUCCI S A IND E COM

RECORRIDO: AMBAS

RELATOR: LÚCIO FLÁVIO ALVES

REVISOR: VITO SIMON DE MORAIS

EMENTA: - ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Operação de mercadoria destinada a não contribuinte do ICMS, aplicação da alíquota interna. Ficou demonstrado nos autos que algumas empresas destinatárias das mercadorias possuíam inscrição no Cadastro Geral da Fazenda do Estado de destino, devendo ser aplicada à alíquota interestadual. Entendemos que o Exército Brasileiro é considerado não contribuinte do ICMS. Decisão **PARCIAL PROCEDENTE** com fulcro no art. 155, § 2º, VII, "a" e "b", VIII c/c art. 4º, da LC 87/96, art. 92 do Dec. 24.569/97. Penalidade aplicada talhada no art. 123, I, "c", da Lei n. 12.670/96, alterado pela Lei n. 13.418/03. Recurso oficial e voluntário conhecido e provido em parte, nos termos do voto do relator e manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

RELATÓRIO

Relata o Auto de Infração que originou o presente processo que foi constatado que o contribuinte realizou operações de remessa de vendas futuras para não contribuintes com alíquotas inferiores a 17%, como fixado em lei, deixando de recolher ao erário estadual ICMS que se encontrava obrigado, sendo exigido ICMS e multa.

Nas informações complementares foi acrescentado que o contribuinte participante do Fundo de Desenvolvimento Industrial desde 12/12/1997, cujo CNAE principal é a confecção de peças do vestuário – exceto roupas, negocia com diversos órgãos públicos, tais como: Exército, Aeronáutica, Marinha, Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, Prefeitura Municipal de São Paulo, fornecendo a estes peças e acessórios de fardamentos, cujas operações respondem pela maior parcela de seu faturamento.

Ademais, foi aditado que o contribuinte vendeu mercadorias para os órgãos públicos localizados em outros estados com alíquota inferior a disciplinada em lei, uma vez que em se tratando de não contribuinte a alíquota correta seria 17%, infringindo, assim, o disposto no art. 45, inciso V, da Lei 12.670/96.

Ainda, que com vistas a apuração do ICMS que o contribuinte deixou de recolher ao Erário Estadual, elaborou-se a planilha de notas fiscais de remessa de venda futura, em anexo, onde consta discriminação detalhada dos documentos fiscais referentes a operação de “remessa de venda futura”, com o valor do ICMS efetivamente recolhido, bem como o cálculo das diferenças de ICMS que deixaram de ingressar nos cofres públicos na época



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

oportuna, como se vê através do exame dos lançamentos efetuados nos livros Registros de Saídas e Apuração de ICMS.

Também, vale salientar, que a planilha enunciada acima se fez acompanhar de todas as notas ali especificadas, e ainda que em face da empresa manter saldo devedor constante durante o período a que se referem as notas fiscais de remessa para entrega futura, como visto em cópias das GIM's em anexo, não se fez necessário a elaboração de uma nova conta gráfica de ICMS para apurar o ICMS não recolhido, uma vez que a diferença existente já seria o próprio ICMS.

Constam dos autos Ordem de Serviço n. 2006.31671, o Termo de Início de Fiscalização n. 2006.26322, o Termo de Conclusão de Fiscalização n. 2006.32453, planilha de notas fiscais de remessa de venda futura com alíquota inferior a fixada em lei, cópias das notas fiscais, cópias do livro Registro de Saídas e livro Registro de Apuração do ICMS.

A empresa autuada ingressa com requerimento trazendo elementos para que o prazo da impugnação seja reaberto.

Pelo despacho n. 4/2007, a Presidência do CONAT determinou que seja reaberto o prazo para impugnação do contribuinte.

Irresignada com a lavratura do auto de infração a empresa autuada ingressa com impugnação nos seguintes argumentos:

- Que não são procedentes as acusações, uma vez que não houve qualquer violação à legislação suscitada que pudesse justificar os termos do lançamento de ofício;
- No que se refere às operações de venda de fardamento ao Exército Brasileiro, porque repassados pelo comprador(Exército), a seus soldados o custo do produto, mediante desconto em folha de um determinado percentual, há que se considerar, então, que a alíquota



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

correspondente deve ser justamente aquela utilizada pela autuada(12%), já que no caso o consumidor final seria o soldado e não o Exército. Por isso, basta o decidido pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Resp. nº 109.468- SP (1996/0061860-7);

- A ECT está obrigada á centralização de escrituração, apuração e recolhimento do imposto, então, trata-se de venda de mercadorias a contribuinte e não a não consumidor final, tal como pretendido pelo Fisco no AI. Portanto, correta a alíquota no percentual de 12% debitado nas notas fiscais de saídas, por vendas;
- A multa a ser aplicada seria a de atraso de recolhimento do ICMS, pois as notas fiscais foram escrituradas no livro de Saídas;
- Por fim, requer a nulidade ou improcedência da autuação.

O processo na Instância Singular foi decido pelo julgamento n. 2702/07 pela parcial procedência da autuação, em razão da exclusão de valores indevidamente cobrados.

A empresa inconformada com a decisão singular apresenta recurso voluntário alegando basicamente que:

- O Exército não é consumidor final das mercadorias que adquire da recorrente, pois o vestuário é transferido aos soldados, mediante desconto em folha de salário, negócio jurídico do qual não se pode retirar a natureza mercantil, ainda que realizado no âmbito de uma relação compulsória e de subordinação;
- Traz em seu favor o decidido pelo Eg. STJ, por ocasião do julgamento do Resp. nº 109.468-SP(1996/0061860-7);
- A decisão manteve ainda o diferencial de alíquota em relação às operações com a Companhia de Engenharia de Tráfego(CET) e Companhia Riograndense de Saneamento(CORSAN), aplicando o mesmo raciocínio utilizado na cobrança em relação ao Exército;



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

- Tanto a CET como a CORSAN estão sujeitas ao regime periódico de apuração de ICMS, conforme os extratos do Sintegra;
- Se alguma multa fosse devida, só poderia ser a prevista na alínea "d", do inciso I, nunca a da alínea "a", todas do art.123, I, da Lei n. 12.670/96, pois estavam sim regularmente registradas as operações.

O processo foi encaminhado a Consultoria Tributária onde foi emitido parecer pela **PARCIAL PROCEDÊNCIA** do lançamento o qual foi referendado pela Procuradoria Geral do Estado.

Foi anexado aos autos o ofício n. 363/2008, originário do CEPAF, onde consta cópia do ofício 241/2008- TCU/SECEX-4, de 11.11.2008, com informações que podem corroborar com o teor dos autos de infração 2006.26962, 200626977, 200627053, 200627057, 200627060 e 200627062, lavrados sobre a empresa autuada.

Em síntese é o relatório

VOTO

O presente processo tem como motivo à falta de recolhimento do ICMS em razão do contribuinte ter realizado operação de remessa de venda futura para não contribuinte do ICMS com alíquota de 12% quando deveria ser alíquota de 17%, sendo exigido ICMS no importe de R\$ 110.687,03 (cento e dez mil, seiscentos e oitenta e sete reais e três centavos), com multa em igual valor.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

Urge dizer que a autuação foi realizada tendo como objeto 52 notas fiscais emitidas pela empresa Diana Paolucci S/A Indústria e Comercial, assim destinadas: 44 notas fiscais para Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, 3 notas fiscais para Companhia de Engenharia de Trêfego, 1 nota fiscal à Fundação Nacional de Saúde, 2 notas fiscais à Companhia Riograndense de Saneamento e 2 notas fiscais destinadas ao Ministério da Defesa Exército Brasileiro 1ª DSUP.

No caso em tela deve ser utilizado da interpretação sistemática, em que se analisa a norma como parte de um sistema na qual está inserida, buscando a harmonia e unicidade que devem caracterizar o ordenamento jurídico, afastando antinomias (contradições).

Ao presente caso convém trazer o estabelecido no art. 155, § 2º, VII, "a" e "b" e VIII, da Constituição Federal, assim editado:

" Art. 155- Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º- o imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

- a) a alíquota interestadual quando o destinatário for contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna quando o contribuinte não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localidade do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;"



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

Társis Sarlo manifestando-se acerca da interpretação do artigo acima citado, assim se pronunciou:

“ A constituição de 1988 estabeleceu que: a) nas operações e prestações que destinem mercadorias e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto, e a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; b) nas operações interestaduais em que o destinatário for contribuinte do imposto, caberá ao Estado no qual este estiver localizado a cobrança da diferença entre a alíquota interestadual e a interna. Assim, nas operações interestaduais o que importa ao vendedor é apenas saber se o comprador é ou não inscrito como contribuinte do ICMS. Se é contribuinte indicará o número de sua inscrição, e o imposto será calculado mediante alíquota interestadual. Se o adquirente não é inscrito como contribuinte do ICMS a alíquota do imposto será sempre a aplicável às operações internas, sendo irrelevante o local de seu domicílio.(Manual do ICMS, pg. 120).

Hugo de Brito sobre o assunto ensinou desta forma:

“ Assim, nas operações interestaduais o que importa ao vendedor é apenas saber se o comprador é, ou não inscrito como contribuinte do ICMS. Se é contribuinte, indicará o número de sua inscrição, e o imposto será calculado mediante alíquota interestadual.”(Manual do ICMS, pg.121).

Neste sentido, o importante para aplicar a alíquota interna ou interestadual na operação interestadual é saber se o destinatário, pessoa física ou jurídica, é ou não contribuinte do ICMS.

A Lei Complementar n. 87/96, define no art. 4º, que contribuinte é qualquer pessoa física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

intermunicipal e de comunicação, ainda, que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Assim, podemos verificar dois elementos que caracterizam o contribuinte é que as operações se realizem com habitualidade ou em volume que evidencie intuito comercial.

No parágrafo único do art. 4º, da LC 87/96, o legislador faz a exceção de que a operação realizada por pessoa física ou jurídica, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, caracteriza operação realizada por contribuinte.

Por sua vez, o Legislador Estadual Cearense no art. 14 da Lei n. 12.670/96, definiu nos mesmos termos da LC 87/96, o que seja contribuinte, contudo, no § 2º do mesmo artigo, definiu que se incluem entre os contribuintes uma relação exaustiva em doze incisos.

Contudo, entendemos que em hermenêutica jurídica os incisos devem ser interpretados em conformidade com o caput do artigo, pois devem estar em harmonia o caput, parágrafo, inciso e alínea para uma interpretação sistemática. Assim, no caso em avaliação, os incisos do art. 14 da Lei n. 12.670/96 devem ser interpretados tendo como base os elementos definidores do contribuinte, a habitualidade e o intuito comercial.

Compreendemos que um critério para definir contribuinte encontra-se estabelecido no art. 92 do Dec. 24.569/97, quando aduz que o Cadastro Geral da Fazenda (CGF) é o registro centralizado e sistemático no qual se inscreverão pela Internet, através do site da Secretária da Fazenda www.sefaz.ce.gov.br, ou do Núcleo de Execução da Administração Tributária (NEXAT) da respectiva circunscrição fiscal, ou via Internet e antes de iniciarem suas atividades, todas as pessoas, físicas ou jurídicas, definidas em lei como contribuintes do ICMS, e conterá dados e informações que os



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

identificará , localizará e classificará segundo a sua natureza jurídica, atividade econômica, tipo de contribuinte e registro de recolhimento em”

Desta maneira, a inscrição no Cadastro Geral da Fazenda(CGF) concedida pela Secretaria da Fazenda do Estado de destino da operação interestadual é condição para caracterizar se a pessoa física ou jurídica é ou não contribuinte do ICMS.

Neste sentido, nos autos encontramos entre os destinatários das notas fiscais emitidas pela empresa autuada 44(quarenta e quatro) destinadas à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, com inscrição estadual no estado de destino, com regime de apuração normal, portanto, sendo considerada contribuinte do ICMS.

Ainda, 3(três) notas fiscais destinadas a empresa Companhia de Engenharia de Tráfego-CET, com inscrição estadual no estado de destino, sendo considerada contribuinte do ICMS.

Também, 2(duas) notas fiscais destinadas a Cia Riograndense de Saneamento, que possuíam inscrição estadual no estado, logo, sendo considerada contribuinte do ICMS.

Por sua vez, a nota fiscal destinada a Fundação Nacional de Saúde à fls. 17 dos autos, continha destaque com a alíquota de 17%, portanto, não sendo devida a diferença de alíquota exigida no auto de infração.

Desta forma, da exigência fiscal consignada no auto de infração resta apenas duas notas fiscais que tinham como destinatário o Ministério da Defesa do Exército Brasileiro 1º DSUP, que não é contribuinte do ICMS, já que não tinha inscrição no estado de destino da operação.

Urge dizer que a decisão do STJ (Resp. n. 109.468-SP) trazida pela peça defensiva tem como fundamento o disciplinado no Decreto-Lei n.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

406/68, que tinha redação diferente para conceituar contribuinte no art. 6º e que no § 1º, inciso III, continha a equiparação de contribuinte aos órgãos da administração pública direta, as autarquias e empresas públicas, federais, estaduais ou municipais, que vendam, a ainda que apenas a compradores de determinada categoria profissional ou funcional, mercadorias que, para esse fim, adquirirem ou produzirem.

Portanto, não podendo ser aplicado ao caso em avaliação que tem a Constituição de 1998 e a Lei Complementar n. 87/96 como fundamento jurídico para a decisão.

Vale trazer como elemento de formação da convicção a decisão do Conselho de Contribuinte do Estado de Minas Gerais, Acórdão n. 13.891/99/1ª, sob a égide do novo ordenamento jurídico brasileiro, assim deitado:

“ É sabido que interessa ao Fisco o controle efetivo da mercadoria, sua origem e seu destino, objetivando auferir as parcelas do ICMS nas sucessivas saídas de mercadorias. O adquirente das mercadorias, frisamos, é o Exército Brasileiro (não contribuinte do ICMS), sendo certo que o destino final dos produtos, é o próprio e o local de entrega indicado na nota fiscal é uma de suas unidades estratégicas (locais), espalhadas ao longo do território nacional.”

Desta forma, entendemos que o Exército Brasileiro não é contribuinte do ICMS, já que não possui inscrição no estado de destino e não está enquadrado no estabelecido no art. 4º da LC n. 87/96.

Porquanto, como as notas fiscais nº. 5002 e 5003 destinadas ao Ministério da Defesa do Exército Brasileiro tinham alíquota de 12%, quando a alíquota correta deveria ser de 17%, sendo devido a diferença de alíquota de



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

5%, ficando a empresa autuada sujeita a multa inserta no art. 123, I, "c" da Lei n. 12.670/96, uma vez que a diferença não estava escriturada no livro próprio.

Diante do que constam dos autos, **VOTO** pela **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da autuação com base no art. 155, § 2º, VII, "a" e "b", VIII c/c art. 4º da LC n. 87/96.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Março/03.

Nota fiscal 5002. ICMS a recolher R\$ 357,94.

Nota fiscal 5003. ICMS a recolher R\$ 4.973,51.

ICMS	R\$	5.331,45
MULTA.....	R\$	5.331,45
TOTAL.....	R\$	10.662,90

É o voto.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA E DIANA PAOLUCCI S/A** e recorrida **AMBAS**, RESOLVEM os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecerem de ambos os recursos, dar-lhes parcial provimento, para julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a presente ação fiscal, por falta de recolhimento, nos termos do voto do relator, conforme manifestação oral do representante da douda Procuradoria Geral do Estado, em sessão. Votaram pela parcial procedência, todavia com aplicação da penalidade relativamente a atraso re recolhimento os Conselheiros Vito Simon de Moraes, Jannine Gonçalves Feitosa e João Fernandes Fontenelle. Ausente, por motivo justificado, o Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza. Presentes, para apresentação de defesa oral os representantes legais da autuada, Dr. Carlos César Souza Cintra e Ivan Lima Verde Junior.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 11 de fevereiro de 2010.

Dulcimeire Pereira Gomes
PRESIDENTE DA CÂMARA

Matteus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO

12



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento


Lúcio Flávio Alves
CONSELHEIRO RELATOR


Jannine Gonçalves Feitosa
CONSELHEIRA


Alfredo Rogério Gomes de Brito
CONSELHEIRO


Vito Simon de Moraes
CONSELHEIRO


Maria Elineide Silva e Souza
CONSELHEIRA


João Fernandes Fontenelle
CONSELHEIRO


Magna Vitória de Guadalupe
CONSELHEIRA


Gid Marcini Gurgel de Souza
CONSELHEIRO