



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

78

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª. Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº 151/2009 - 10ª. SESSÃO EXTRAORDINÁRIA DE: 23/01/2009
PROCESSO Nº 1/0225/2007 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2006.24995-1
RECORRENTE: MERCANSALES COMERCIAL DE BALAS LTDA.
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.
RELATOR: CONSELHEIRO ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO
REVISOR: CONSELHEIRA CAMILA BORGES DUARTE
AUTUANTE: ANA MARIA FEITOSA MELO

EMENTA: ICMS/ST - BISCOITOS E MASSAS ALIMENTÍCIAS. Base de Cálculo e Preço de Referência. Protocolo ICMS 50/05. Operação interestadual em entrada de produtos derivados de farinha de trigo originário de unidade federada (SP) não signatária do Protocolo em epígrafe. 1. O “preço de referência” definido no Ato Cotepe-ICMS nº 02/06 é a pauta fiscal de valores suficientes para fins de elaboração da base de cálculo, ainda que não definida no âmbito do Estado signatário. 2. A base de cálculo da ST é o valor correspondente ao preço praticado pelo sujeito passivo por substituição tributária, acrescido do valor correspondente ao frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, não podendo este montante ser inferior ao valor de referência, adicionado ainda, das margens de valor agregado estabelecido no Protocolo acima citado. 3. Demonstrada e comprovada a infração tributária pelas provas que instruem os autos. 4. Infringido as disposições do Dec. Estadual nº 28.067, de 2005. Decisão parcial-condenatória em face de aplicação da multa assinalada na alínea “d” do art. 123, I, da Lei nº 12.670/96, em razão do reenquadramento que cogitou de atraso, ao invés de falta de recolhimento, consoante o art. 42, § 1º, III do Rpat - Dec. nº 25.468/99.

RELATÓRIO

Assinala o *Auto de Infração* lavrado, que o ora recorrente incorrera na falta de recolhimento de parte do *ICMS Substituição Tributária* referente a entradas de mercadorias - produtos derivados de farinha de trigo - em operações interestaduais de entrada no território cearense, repercutindo no valor de R\$ 10.597,36 a título de imposto (ICMS) e multa de idêntico valor.

O lançamento tributário fora instruído com os documentos fiscais necessários a fazer prova da imputação, sendo, em 1ª. Instância, tempestivamente impugnado, resultando no julgamento de procedência da autuação, sendo aplicada a sanção prevista no art. 123, I, "c" da Lei nº 12.670/96, com redação dada pela Lei nº 13.418/2003.

Intimado da decisão, o contribuinte recorreu da decisão, ao interpor recurso encaminhado à 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários.

A *Consultoria Tributária do CONAT* emitiu *Parecer* adotado pelo representante da *Procuradoria Geral do Estado* opinando pela manutenção da decisão singular.

É o mui breve relatório.

ARGB

VOTO DO RELATOR

A análise e exame do lançamento tributário - via auto de infração - e os documentos que lhe são assentes, em cotejo com as razões recursais, conduzem ao entendimento de que, em relação ao montante do crédito tributário, este deve prosperar, parcialmente, em razão de se efetuar distinto enquadramento da penalidade.

Em cumprimento à *Ordem de Serviço* para executar diligência fiscal específica motivada na falta de recolhimento do ICMS, o agente do Fisco, através de *Termo de Intimação*, intimou o contribuinte a recolher a diferença do ICMS substituição tributária em entradas interestaduais, recolhido a menor em sete documentos fiscais, identificando um a um, por expressa numeração e juntada das respectivas cópias.

DAS RAZÕES RECURSAIS:

Não logrando êxito em 1ª. Instância e sob nova feição e protesto de que “a ordem de serviço é genérica (...) e sanção política”, reiterou que:

“A autoridade fiscal lançadora do tributo deixou de observar na base de cálculo os créditos existentes, o agregado e a alíquota interna devida na operação”.

Quanto à multa cobrada, atribuiu a esta o efeito **“nitidamente confiscatório”**.

Ao final, pugnou pela:

“Realização de diligência/perícia relativamente aos créditos que não foram considerados pela autoridade fiscal”.

E requereu:

“Que o recurso seja conhecido e provido, para reformar a decisão de 1ª Instância, e considerar alternativamente nulo ou improcedente a acusação fiscal”.

Eis a situação fática:

O contribuinte e ora recorrente, exerce a atividade de comércio atacadista e, conforme os autos, adquirira em operação interestadual, biscoitos fabricados por estabelecimento paulista. O ingresso no Estado se deu em 07 de março de 2006, quando as notas fiscais de aquisição foram seladas no Posto Fiscal de divisa, quando da entrada neste Estado, incluídas no Sistema Cometa para fins de cobrança do ICMS - Substituição Tributária, e pauta fiscal, com base no Ato Cotepe nº 02/2006.

Para o completo deslinde da questão, mister se faz tecer considerações sobre os diversos instrumentos normativos que regem a matéria, conforme o esboço adiante delineado:

Considerações essenciais sobre:

ATO COTEPE/ICMS nº 02/2006¹

Cotepe significa *Comissão Técnica Permanente*, órgão cujos membros são servidores das secretarias estaduais de fazenda, finanças ou tributação, que integra a estrutura do *Conselho Nacional de Política Fazendária* – CONFAZ.

À Cotepe compete a expedição de atos, os quais são baixados pelo Secretário Executivo do referido Conselho Nacional, para atender aos *Protocolos e Convênios* aprovados no âmbito daquele colegiado.

Desse modo, o Ato acima mencionado divulgou o **preço de referência** para os produtos derivados da farinha de trigo, conforme prevê o Protocolo ICMS 50/2005, que dispõe sobre substituição tributária nas operações interestaduais com massas alimentares, biscoitos, bolachas, bolos, pães, e outros derivados da farinha de trigo.

O **preço de referência** a que se refere o Ato é estabelecido com base nas informações encaminhadas pelas unidades da Federação signatárias do mencionado Protocolo.

A data de aplicação do preço de referência é a definida no Ato Cotepe, no presente caso, 1º de fevereiro de 2006.

¹ Publicado no DOU em 17.01.2006, página 46.

Eis porquanto, os preços de referência definidos no aludido Ato:

	PRODUTO	PREÇO DE REFERÊNCIA
Massas Alimentícias	Granoduro	R\$ 2,50
	Comum	R\$ 1,40
	Sêmola	R\$ 1,60
Biscoitos e Bolachas	Cream Cracker	R\$ 2,30
	Maria, maisena e amanteigado	R\$ 2,50
	Recheados	R\$ 3,10
	Biscoitos Waffers	R\$ 4,80
	Populares ensacados	R\$ 2,00
	Com cobertura	R\$ 6,00
Demais biscoitos, bolachas e massas alimentícias		R\$ 3,50

Considerações sobre o Protocolo 50/2005 e a base de cálculo neste definida.

Tendo em vista o disposto no CTN² e na LC 87/96³, surgiu o *Protocolo* acima identificado, que dispõe sobre substituição tributária nas operações interestaduais com massas alimentícias, biscoitos, bolachas, bolos, pães e outros derivados da farinha de trigo.

Celebrada por nove⁴ unidades da Federação - dentre os quais, o Estado do Ceará, - ficou estabelecido na *Cláusula Segunda* do instrumento a **base de cálculo** do ICMS, para fins de substituição tributária, sendo esta, em regra geral:

O valor correspondente ao preço praticado pelo sujeito passivo por substituição tributária, acrescido do valor correspondente ao frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, não podendo este montante ser inferior ao valor de referência, adicionado ainda, em ambos os casos, das margens de valor agregado:

- a) nas operações com massas alimentícias e pães: 20 %
- b) nas operações com demais produtos: 30%.

Sobre a base de cálculo acima definida, será aplicada a alíquota vigente para a operação interna.

² Artigos 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

³ Artigo 9º da Lei Complementar nº 87/96, de 13 de setembro de 1996.

⁴ Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe.

No caso que dos autos consta, e como se depreende, os produtos foram adquiridos de fabricantes de biscoitos paulistas, e o Estado de São Paulo, donde são originários os produtos adquiridos pelo contribuinte cearense, não é signatário do *Protocolo ICMS 50/05*.

Neste caso, e conforme o mesmo instrumento, quando o produto for procedente de unidade federada não signatária, em relação à responsabilidade tributária, atribuída ao adquirente nos termos da legislação de cada unidade federada signatária⁵, aplica-se as seguintes margens de agregação:

- | |
|---|
| a) nas operações com massas alimentícias e pães: 35 % |
| b) nas operações com demais produtos: 45%. |

Considerações sobre o Decreto Estadual nº 28.067/2005.

Conforme o art. 16, I, da norma acima mencionada, seus efeitos são a partir de 1º de janeiro de 2006, em relação às operações de entrada interestadual. Entretanto, traz/faz remissão ao *Ato Cotepe* supracitado em seu art. 2º, § 3º, que tem aplicação a partir de 1º de fevereiro de 2006.

Logo, é a partir da data constante naquele Ato, que deve ser cobrado o ICMS, no regime de substituição tributária, utilizando-se os valores mínimos de base de cálculo.

Por conseguinte, tendo em vista que, no caso dos presentes autos, as mercadorias entraram neste Estado em 07 de março de 2006, a cobrança do ICMS com base no referido Decreto e no Ato Cotepe é legítima, devendo a recorrente proceder ao recolhimento da diferença do ICMS que deixou de ser pago, conforme indicam os selos fiscais de trânsito.

⁵ No Estado do Ceará, o Decreto nº 28.067, de 28 de dezembro de 2005 dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com derivados de farinha de trigo, conforme disposições do Protocolo 50/05, com adoção de procedimentos que visem a preservação das condições de perfeita concorrência, de forma a evitar a prevalência de faturamento com valores inferiores aos praticados no mercado.

Da Inaplicação da Instrução Normativa nº 15/2006

A norma acima, embora tenha sido publicada somente em 19 de maio de 2006, é um mero ato explicativo e detalhador da operacionalidade do Dec. nº 28.067/05, o qual situa-se num plano superior da hierarquia das normas jurídicas, quando comparado com referido instrumento (Instrução Normativa).

A rigor, o Decreto em comento entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, referindo-se ao Ato Cotepe que passou a vigorar a partir de 1º de fevereiro do mesmo exercício. Logo, a aplicação efetiva é a partir desta última data, que alcança as operações objeto do presente processo, como alhures discurremos.

Em relação:

1.À preliminar de nulidade:

Esta tese não prevalece em face da regularidade de toda a instrução processual. A autoridade designada ao procedimento fiscal esta provida de competência institucional, estava em regular cumprimento das funções inerentes ao seu cargo e o ato que praticou não estava eivado de qualquer mácula ou vício que importe em extemporaneidade ou vedação legal.

A Ordem de Serviço foi regularmente emitida, estando motivada inclusive, pelo que se depreende de sua leitura.

De tudo se concluí que não há, no procedimento instaurado, nenhuma afronta aos princípios processuais constitucionais que importasse em preterição ou cerceamento ao direito de defesa, não havendo, por conseguinte, falhas processuais que diga respeito à Ampla Defesa e o Contraditório.

2. A considerada:

“MULTA CONFISCATÓRIA”

A esta consideração, empresta-se a lição do Professor HUGO DE BRITO MACHADO, a saber:

“O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita ordinária.”

Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e sim desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita derivada extraordinária ou eventual”.

“Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório.

Já a multa, para alcançar a sua finalidade, deve representar um ônus **significativamente pesado**, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança resem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo **pode ser confiscatória.**”

HUGO DE BRITO MACHADO – Curso de Direito Tributário, 25ª ed., Malheiros, 2004, pg 59

Da leitura do Texto Constitucional se vê claramente:

“Art. 150. (...) é vedado à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios:

...

IV – Utilizar tributo com efeito de confisco”.

grifamos

Como corolário da garantia individual que assegura o direito de propriedade, o que o legislador constituinte vedou expressamente fora à utilização de **tributo**, e não de **multa** e sobre conceito e distinção desses institutos jurídicos se torna enfadonho quanto desnecessário sobre tais discorrer.

A rigor, o contribuinte não efetuou o recolhimento da diferença do ICMS substituição tributária, o qual deveria fazer, por imposição da legislação tributária de regência.

DO PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA

Este requisitório ser indeferido, por desnecessidade, em vista das provas constantes dos autos⁶.

A rigor, o questionamento da recorrente não comporta a realização de qualquer providência pericial que, se realizada, somente ratificaria os fatos consubstanciados nos autos, onde já se encontra devidamente esclarecido.

Assim, não há razão para procrastinação do feito.

A INFRAÇÃO E O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

“Infração é toda ação ou omissão, voluntária ou não, praticada por qualquer pessoa, que resulte em inobservância de norma estabelecida pela legislação pertinente ao ICMS.”

Art. 874 do RICMS – Dec. nº 24.569/97

Não há dúvida de que não fora efetuado o recolhimento da diferença do ICMS-**ST** no prazo legal, configurando **infração tributária** e, como as mercadorias são sujeitas ao regime de substituição tributária, ao adquiri-las, e por ocasião das entradas interestaduais, o contribuinte estará obrigado a efetuar o recolhimento do ICMS devido no prazo estabelecido.

O Imposto: Das provas dos autos restou demonstrado que o recorrente efetuou recolhimento no valor de R\$ 8.995,77 e, sendo este o **valor pago**, quando **deveria pagar R\$ 19.597,06** deverá, então, recolher ao erário a diferença que deixou de ser efetuada, a título de tributo, correspondente a R\$ 10.597,35.

⁶ Art. 59, II, do Decreto nº 25.468/99

A Multa aplicável: Quanto a esta, há de ser cobrada agora, juntamente com o tributo, à luz do que dispõe o art. 123 da Lei nº 12.670, de 1996, que disciplina, conforme o grifo intencionalmente apostado:

“Art. 123. As infrações a legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, **sem prejuízo do pagamento do imposto**, quando for o caso:”

A este propósito, no caso dos presentes autos, a jurisprudência administrativa tem afastado a aplicação da alínea “c” do art. 123, I, para dispor sobre a aplicação da alínea “d”, do mesmo dispositivo, c/c a previsão estatuída no art. 42, § 1º, III, do Dec. nº 25.468/99, ao distinguir entre um e outro dispositivo falta de recolhimento e atraso de recolhimento.

Demonstrativo do Crédito Tributário

ICMS.....	R\$ 10.597,35
Multa (50% do valor do imposto.....)	R\$ 5.298,67

VOTO

Pelo conhecimento do recurso voluntário e, após indeferir o pedido de realização de perícia e afastar a preliminar de nulidade, dar-lhe parcial-provimento, para reformar, em parte, a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, julgando parcialmente-procedente a acusação fiscal, nos termos da manifestação oral e entendimento em Sessão, do representante da d. Procuradoria Geral do Estado, Dr. Matteus Viana Neto.

É o voto.
ARGB

DECISÃO


Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente **Mercansales Comercial de Balas Ltda.**, e recorrida a **Célula de Julgamento de 1ª Instância**,

RESOLVEM os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por *unanimidade* de votos, conhecer do *recurso voluntário*, dar-lhe parcial-provimento para, após *afastar* a preliminar de nulidade e *indeferir* o pedido de realização de *Perícia*, *reformular*, em parte, a decisão condenatória exarada em 1ª. Instância, julgando **parcialmente procedente** a acusação fiscal, em razão de reenquadramento da penalidade contida na autuação para o art. 123, I, "d" da Lei nº 12.670/96, nos termos do voto do Conselheiro Relator, contrariamente à penalidade sugerida no *Parecer* da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Ausentes por motivo justificado os Conselheiros João Fernandes Fontenelle, Jannine Gonçalves Feitosa e Maria Elineide Silva e Souza.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 19 de fevereiro de 2009.


Dulcimeire Pereira Gomes
PRESIDENTE DA CÂMARA


Alfredo Rogério Gomes de Brito
CONSELHEIRO RELATOR


Maria Elineide Silva e Souza
CONSELHEIRA


Liduíno Lopes de Brito
CONSELHEIRO

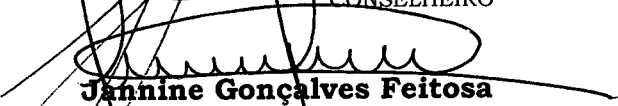

Lúcio Flávio Alves
CONSELHEIRO

PRESENTE


Mateus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO


Camila Borges Duarte
CONSELHEIRA-REVISORA


João Fernandes Fontenelle
CONSELHEIRO


Jannine Gonçalves Feitosa
CONSELHEIRA


Vito Simon de Moraes
CONSELHEIRO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO