



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

Resolução Nº. 291 /2006

Sessão: 68ª Sessão Ordinária de 12 de maio de 2006

Processo Nº.: 1/2882/2003

Auto de Infração Nº.: 1/200308416

Recorrente: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA E ALFREDO FANTINI IND COM LTDA

Recorrido: AMBOS

Relatora: MAGNA VITÓRIA G.L.MARTINS

EMENTA: ICMS – Falta de retenção do imposto devido por substituição tributária em operações com cigarro, fumo desfiado ou picado e papel para cigarro. O autuado efetuou a retenção do ICMS devido por substituição tributária em valor inferior ao determinado pela legislação específica. Ação fiscal PARCIAL PROCEDENTE, em virtude do desenquadramento da penalidade sugerida, uma vez que a alínea "f" do inciso I do Art.123 da Lei 12.670/96 foi revogado pela Lei 13.418/03 e reenquadrada no inciso I, alínea "c" do art.123 da mesma Lei, alterada pela Lei 13.418/03. Recurso voluntário e oficial conhecido e desprovido. Decisão por unanimidade de votos.

RELATÓRIO:

O auto de infração em análise tem o seguinte relato:

"Falta de retenção do imposto devido por substituição tributária em operações com cigarro, fumo desfiado ou picado e papel para cigarro".

O agente do fisco afirma que o contribuinte, na qualidade de contribuinte substituto, efetuou a retenção do ICMS devido por substituição tributária em valor inferior ao determinado pela legislação específica, no período de novembro e dezembro de 2000, 2001,2002 e de janeiro a março de 2003, no montante de R\$62.153.200,00.

Na Informação complementar, o auditor explica detalhadamente toda a ação fiscal, a seguir sintetizada:

- A empresa autuada é sediada no Estado de São Paulo, tendo inscrição no CNPJ como indústria de cigarros, posição 2404 da CNM.
- O convênio ICMS 37 de 29 de março de 1994 estabelece que a indústria de fumo deva ser o contribuinte substituto, responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.
- O contribuinte remetente não tem inscrição no Cadastro Geral da Fazenda - CGF do Estado do Ceará que, pelo disposto na cláusula primeira do convênio ICMS 37/1994, assume a responsabilidade na condição de contribuinte substituto, devendo reter o ICMS a cada nota fiscal de venda e efetuar o recolhimento, antes da saída do produto de seu estabelecimento, através de GNRE. A GNRE deverá acompanhar a nota fiscal de venda (Convênio ICMS 81/93).
- A base de cálculo estabelecida no convênio ICMS 37/1994 está disposta da seguinte forma: se o produto tem preço máximo de venda ao consumidor final fixado pelo fabricante, a base de cálculo é o respectivo preço; para os demais produtos, a base de cálculo será obtida tomando-se o preço praticado pelo substituto e nele incluindo o valor do IPI, do frete, do carreto e das demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, aplicando-se neste somatório, o percentual de agregação de 50%.
- O produto identificado nas notas fiscais questionadas tem classificação fiscal na NCM como 2402.20.00-charutos, cigarrilhas e cigarros, de fumo (tabaco) ou dos seus sucedâneos estando enquadrado como produto sujeito a ST, devido nas saídas subseqüentes por determinação do convênio 37/94.
- O autuado apresentou ao agente do fisco correspondência encaminhada ao Secretário da Receita Federal identificando seus produtos e o preço de venda ao consumidor final de cada vintena, fls. 35.
- A partir do preço apresentado pelo fabricante industrial para a vintena, o fiscal chegou à base de cálculo do produto: valor do milheiro=preço da vintena x 1000 dividido por 20.
- Em 31 de outubro de 2000, o autuado obteve medida liminar que pretendia, no Mandado de Segurança 2000.02.38928-2, excluir da base de cálculo do ICMS - Substituição Tributária-o valor do IPI, fls. 36 a 52.
- Do pedido: digne-se conceder LIMINAR "inaudita altera pars" para o fim de abster-se a autoridade impetrada de apreender mercadoria (cigarros), lavrar auto de infração ou notificação de débito, concernentemente remessas de mercadoria a ser

remetida/vendida pela impetrante a empresas comerciais contribuintes concomitantes de ICMS e IPI, em decorrência de recolhimento de ICMS substituição tributária com exclusão do montante do IPI de sua base de cálculo, suspendendo-se incontinenti a exigibilidade de tal parcela até o provimento de mérito do presente "writ", fls. 50.

- O Meritíssimo Juiz da 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Fortaleza, Francisco Martônio Pontes de Vasconcelos, aos 31 de Outubro de 2000, proferiu despacho no referido Mandamus: "concedo a tutela liminar requestada, nos exatos termos do pedido e para o fim de determinar que a autoridade apontada como coatora se abstenha de apreender a mercadoria em tela, lavrar auto de infração ou notificação de débito, tudo de acordo com o item 46 da inicial, devendo a parte impetrada ser dessa minha decisão intimada segundo a liturgia de estilo e para adimplemento imediato", fls. 59.
- O presente auto de infração somente alcança as operações destinadas pela autuada às empresas comerciais contribuintes EXCLUSIVAMENTE do ICMS, que estão excluídas do alcance da liminar.
- Foi solicitada informação fiscal ao Núcleo de Execução do Passaré e Sobral com o objetivo de que fossem diligenciadas as empresas DITRIBUIDORA PARATI LTDA CGF 06.967.182-6 (comércio atacadista de outros produtos alimentícios) e ALGAROBA DISTRIBUIDORA LTDA CGF 06.272.008-2 (comércio atacadista de cigarros), a fim de demonstrar se elas são contribuintes do IPI, na forma da legislação específica.
- As informações fiscais esclarecem que as empresas diligenciadas não são contribuintes do IPI, conforme as cópias dos Livros de Entradas, de Saídas e de Apuração do ICMS, fls. 377 e 407.

Após indicar os dispositivos legais infringidos, o agente fiscal assinala como penalidade o art.878, I, "f" do Dec.24.569/97.

Em sua impugnação, a Recorrente assegura que "a suposta diferença levantada pelo fisco decorreu em função de uma correspondência que a defendente enviou para a Secretaria da Receita Federal indicando enquadramento de classe de cigarro e respectivo preço do produto para fins de tributação dos tributos administrados pela Receita federal, quais sejam IPI, PIS e COFINS em atendimento a instrução normativa 60/99 que não tem nenhuma vinculação com a base de cálculo do ICMS substituição tributária relativa às operações com cigarros no Estado do Ceará".

Preliminarmente, relata a recorrente que o crédito tributário, referente ao ICMS ST, consignado no auto de infração encontra-se com a exigibilidade suspensa, nos termos do art.151, IV do CTN.

Afirma que os auditores fiscais entendem que o imposto foi calculado a menor, posicionando-se a favor da base de cálculo que considera o preço do produto no varejo, estabelecendo unilateralmente uma PAUTA FISCAL.

Observa que o ICMS ST relativo às notas fiscais que ensejaram a lavratura do auto de infração, foi recolhido antecipadamente obedecendo a seguinte fórmula:

Valor da operação + 50% de margem agregado x 25% de alíquota - ICMS normal da operação própria = valor do imposto devido

Afirma que é falsa e tendenciosa a alegação do Fisco de que o mandato de segurança preventivo 2000.02.38928-2 não abrange as operações descritas no auto de infração ora impugnado e que não poderia ter sido lavrado até o pronunciamento definitivo do MM. Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Fortaleza acerca do "mandamus" em epígrafe, visto que o mérito da questão ainda estava "sub-judice".

Com relação ao Convênio ICMS 37/94, alega que foi firmado sob a regência do Convênio ICMS 66/88. Com o advento da Lei Complementar 87/96, a base de cálculo do ICMS substituição tributária foi completamente modificada, passando a depender exclusivamente da modalidade de operação praticada pelo contribuinte substituído, seja antecedente, concomitante ou subsequente. O § 3º do art.8º da lei Complementar 87/96 prevê que "existindo preço a consumidor final sugerido pelo fabricante ou importador, PODERÁ a lei estabelecer como base de cálculo este preço". Entende a recorrente que a base de cálculo do ICMS ST definida no convênio 37/94 era uma norma imperativa. Com a Lei Complementar 87/96, aquela regra passou a ser facultativa, pois, se existir preço sugerido pelo fabricante ao consumidor final, ele "poderá" servir de base de cálculo para o ICMS substituição tributária.

Concluiu que a adoção do preço final no varejo para servir de base de cálculo do ICMS ST não pode ser aplicada ao caso vertente, visto que a defendente posicionou-se a favor da constituição da base de cálculo na forma prevista no art.8º, inciso I e II da lei Complementar 87/96 e art.28 § 2º da Lei estadual 12.670/96.

Assegura que os fiscais fixaram uma pauta fiscal para motivar uma suposta diferença do ICMS ST recolhido antecipadamente pela Recorrente e que, afora os casos previstos no art.148 do CTN, a prática de pauta fiscal é ilegal e inconstitucional.

Sobre o tema da exclusão do IPI da base de cálculo do ICMS ST, menciona que a Constituição Federal estabelece que "Não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativas a produto destinado a industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos", recepcionado pela Lei Complementar 87/96 e a Lei 12.670/96.

Afirma que na Lei Complementar 87/96 não se encontra expressamente previsto o montante do IPI integrando a base de cálculo do ICMS, configurando violação ao princípio da legalidade tributária.

Submetido à apreciação na Instância Singular, o auto de infração foi julgado Parcial Procedente, em virtude do desenquadramento da penalidade sugerida, porquanto, a alínea "f" do inciso I do Art.123 da Lei 12.670/96 foi revogada pela Lei 13.418/03 e reenquadrada no inciso I, alínea "c" do art.123 da mesma Lei, alterada pela Lei 13.418/03.

O autuado, não conformado com a decisão de 1ª instância, entra com recurso voluntário argüindo, com mais intensidade, que a formação da base de cálculo é uma faculdade exclusiva do contribuinte, jamais uma imposição normativa, tampouco do Fisco, Fls. 644.

Salienta que a base de cálculo do ICMS ST ficou efetivamente definida pela liminar concedida no mandado de segurança nº2000. 02.38928-2(4.997/00), não importando que o Fisco tenha levantado o ICMS ST, utilizando base de cálculo diversa daquela emanada na referida ordem judicial.

Posteriormente, outra liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança preventivo nº2004. 0000.7347-8/0. "Ao final, requer-se que a segurança seja concedida em definitivo, confirmando-se a liminar anteriormente deferida, possibilitando a impetrante pagar o ICMS ST tendo por base de cálculo mensurado em valor da operação destacado na respectiva nota fiscal, nas operações interestaduais relativas a cigarros". Da decisão: "defiro a liminar nos moldes reclamada, para o fim de excluir a impetrante, até ulterior decisão judicial, do regime estabelecido de pauta fiscal para a cobrança do ICMS ST que vem sendo praticado pela autoridade dita coatora nas operações interestaduais relativas a cigarros, possibilitando-lhe, com isto, o seu pagamento tendo por base de cálculo mensurado nessas transações o efetivo valor da operação destacado na respectiva nota fiscal" impugna exatamente a cobrança do ICMS ST, tendo por base de cálculo o preço do produto no varejo.

A Recorrente entende que a liminar concedida, uma vez que possui efeito "extunc", embora proferida posteriormente a lavratura do AI, veio consagrar

definitivamente a real base de cálculo do ICMS ST, atestando que o cálculo levantado pelo Fisco não procede, mesmo”.

Esclarece que ,quando existe decisão de liminar em Mandado de Segurança, o crédito tributário fica suspenso, nos termos do art.151, IV do CTN, não podendo o Fisco lavrar auto de infração com multa. Poderá, todavia, tão somente para evitar eventual decadência do lançamento, levantar o imposto supostamente devido com efeito suspensivo e notificar o contribuinte para os devidos fins.

Ademais, a penalidade imposta pelo Fisco evidencia imposição de multa, com efeito, de confisco, o que é veementemente repellido pela Constituição e pela Jurisprudência predominante no Colendo Superior Tribunal Federal.

Não restando dúvida, pela exegese do §4º do art.8º da Lei Complementar 87/96, que a margem de valor agregado de 50% estabelecida para cigarros represente a correta base de cálculo para tributação do ICMS ST, visto que tal percentual foi obtido pelo Fisco baseando-se nos preços usualmente praticados no mercado e considerando os levantamentos por amostragem ou através de informações, bem como outros elementos fornecidos por entidades que representem os respectivos setores.

Por conseguinte, o IPI destacado na respectiva nota fiscal também está inserido na margem de valor agregado de 50%.Dessa forma, o IPI jamais poderá compor a formação da base de cálculo do ICMS ST nas operações com cigarros.

Por fim, a Recorrente solicita que seja reformada integralmente a decisão, exonerando-a do lançamento do crédito tributário constante no auto de infração 2003.08416-4.

O Parecer nº111/2006 da Consultoria Tributária, adotado pela douta Procuradoria Geral do Estado, opina pela manutenção da sentença parcialmente condenatória de 1º grau.

É o relatório.

VOTO DA RELATORA

A exigência tributária versada no referido processo concerne à falta de retenção do ICMS Substituição Tributária, referente à saída de mercadorias (cigarro), destinadas ao Estado do Ceará.

Inicialmente, é importante esclarecer que as operações relativas a cigarros e outros derivados do fumo encontram-se disciplinadas no Dec.24.569/97 em sua seção VI – das Operações com cigarro, fumo desfiado ou picado e papel para cigarro.

A redação desta seção é originária do Convênio ICMS 37/94, em que todos os Estados são signatários. Este Convênio foi alterado pelo Convênio ICMS 68/02 (ratificado e incorporado pelo Dec.26.738 de 12/09/2002) que acrescentou a cláusula 2ª, os §§1º e 2º.

Na hipótese dos autos, verificamos que os documentos fiscais acobertadores destas operações demonstram que não foi realizado o correto destaque do ICMS/ST, nem o seu recolhimento ao Fisco Estadual.

Ao explorarmos os autos, principalmente as teses suscitadas nas peças impugnatórias e recursais, perquirimos que o cerne dos argumentos trazidos à baila pela Recorrente para tentar contestar a delação seriam:

1º) O crédito tributário referente ao ICMS Substituição tributária consignado no auto de infração encontra-se com a exigibilidade suspensa nos termos do art.151, IV do CTN, não podendo, portanto, ter sido lavrado auto de infração em razão de que a matéria está *sub judice*.

A "piori", recusamos os argumentos constantes da preliminar, referente à argumentação de nulidade do auto de infração, pois como bem esclareceu a nobre Consultora Tributária "não ocorreu por parte do fisco desrespeito a determinação judicial, uma vez que a liminar concedida a recorrente, foi nos exatos termos do pedido: abster-se a autoridade impetrada de apreender mercadoria (cigarros), lavrar auto de infração ou notificação de débito, concernentemente remessas de mercadoria a ser remetida/vendida pela impetrante a **empresas comerciais contribuintes concomitantes de ICMS e IPI**, em decorrência de recolhimento de ICMS substituição tributária com exclusão do montante do IPI de sua base de cálculo, suspendendo-se incontinenti a exigibilidade de tal parcela até o provimento de mérito do presente "writ".

Para Hugo de Brito Machado, "**o pedido de segurança** é importante porque a sentença a ele fica limitada. O pedido de acordo com a doutrina moderna é o

objeto da ação, isto é, a matéria sobre a qual incidirá a atuação jurisdicional. Ele deve ser formulado com clareza, porque estabelecerá perfeitamente a limitação objetiva da sentença”.

Assim, como afirmou o agente do Fisco nas informações complementares, que o “referido auto de infração somente alcança as operações destinadas pela Impetrante às empresas comerciais contribuintes **EXCLUSIVAMENTE DO ICMS**”, ficando, portanto, essas operações excluídas do alcance da liminar.

2º) A base de cálculo do ICMS ST definida no convênio 37/94 era uma norma imperativa. Com a Lei Complementar 87/96, essa norma passou a ser facultativa, pois, existindo preço sugerido pelo fabricante ao consumidor final, este “poderá” servir de base de cálculo para o ICMS Substituição Tributária. Assim, não pode ser aplicada ao caso vertente a adoção do preço final no varejo, como base de cálculo do ICMS ST, visto que optou pela constituição da base de cálculo na forma prevista no art.8º, inciso I e II da lei Complementar 87/96 e art.28 § 2º da Lei estadual 12.670/96.

O art. 150 da CF/88, § 7º é bastante claro: “A lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

A sistemática da substituição tributária, disposta pela Lei Complementar N.º87/96, possibilita aos Estados e Distrito Federal, através de Lei Ordinária, atribuir a determinado contribuinte do ICMS, que assumirá a condição de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo devido por outrem (contribuinte substituído).

A principal característica da substituição tributária é a retenção do imposto direto na fonte do seu fornecimento, seja pelo industrial, pelo fabricante ou pelo distribuidor que comercialize os produtos sujeitos a esse tipo de regime, conforme previsto na legislação de cada Estado da Federação. As operações interestaduais são reguladas através de convênios e protocolos firmados. Quando não existirem, o imposto deve ser recolhido na primeira barreira de entrada nos Estados.

A Lei Complementar nº. 87/96 em seu artigo 8º, veicula enunciados que deverão nortear o legislador estadual na construção da base de cálculo, nas hipóteses da mencionada substituição, “in verbis”:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço. (grifo nosso).

Acompanhando o enunciado da Lei Complementar 87/96, todos os Estados da Federação ratificaram o CONVÊNIO ICMS 37/94, alterado pelo CONVÊNIO ICMS 68/02, consolidado, deste modo, a base de cálculo para fins de substituição tributária em operações com cigarro, fumo desfiado ou picado e papel para cigarro, conforme dispositivo contido na Cláusula segunda "in verbis":

Cláusula segunda. A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária será:

I - na saída do produto com o preço máximo de venda a consumidor fixado pelo fabricante, o respectivo preço (grifo nosso).

Infere-se, portanto, que a base de cálculo da substituição tributária, para as empresas que comercializam o produto constante nas notas fiscais autuadas, é o preço final ao consumidor, sugerido pelo fabricante.

Insta também salientar que o "Estado do Ceará não utiliza Pauta Fiscal para determinar a base de cálculo da Substituição Tributária das operações com cigarro e produtos derivados de fumo. O Fisco Cearense adota o preço máximo de venda ao consumidor, fixado pelo próprio fabricante, nos termos do Convênio 37/94 e §3º do art.8º da lei Complementar 87/96", como bem informou a nobre Consultora Tributária.

3º)A Recorrente entende que o IPI jamais poderá compor a formação da base de cálculo do ICMS-ST nas operações relativas a cigarro consoante os pressupostos reportados no art.155, §2º, inciso XI, da Constituição Federal, combinado com o art.13, §2º, da Lei Complementar nº. 87/96.

Na nossa compreensão não tem acolhida a tese defensiva de que o IPI não integra a base de cálculo do ICMS-ST, pois, ao explorarmos as normas contidas na Lei Complementar 87/96, acerca da matéria, vislumbramos que a base de cálculo para fins de substituição tributária inclui quaisquer encargos cobrados ou transferidos ao adquirente. No caso "in comento", o IPI, sendo considerado despesa, obrigação, responsabilidade e incumbência assumidas pela empresa, ao adquirir as mercadorias, estarão inclusas em seu custo quando da efetiva venda subsequente, devendo, portanto, fazer parte da base de cálculo do ICMS-ST.

Entendemos que o IPI não faz parte da base de cálculo do ICMS - Normal, quando a operação for realizada entre contribuintes e for relativa a produtos destinados à industrialização ou à comercialização configure fato gerador dos dois impostos, (art. 155, § 2º, inciso XI da CF).

No entanto, para o cálculo do ICMS-ST, a base de cálculo deverá contemplar o valor do IPI, por se tratar de imposto concernente a operação subsequente, o qual toma por lastro o custo das mercadorias adquiridas e não a operação própria entre o substituto e o substituído.

Nesse sentido, lembramos que o RICMS/97, em seu artigo 479, estipula que a base de cálculo, nas operações com cigarro será:

"Art. 479. A base de cálculo do ICMS a ser retido pelo contribuinte substituto ou pago quando da entrada neste Estado será o preço máximo de venda a varejo, marcado pelo fabricante".

Portanto, como nas notas fiscais acostadas aos autos, a base de cálculo do ICMS-ST não contempla o valor máximo de venda no varejo, marcado pelo fabricante, fica evidente a infração cometida, uma vez que o ICMS-ST concernente às operações subsequentes foi calculado sobre base de cálculo inferior a estabelecida no RICMS/97. Isso impõe a correta exigência, por parte do Fisco Estadual, da diferença do imposto atinente à substituição tributária não recolhida ao Estado do Ceará.

Assim, VOTO pelo conhecimento dos recursos oficial e voluntário, negando-lhes provimento, a fim de que seja mantida a decisão recorrida que julgou PARCIAL PROCEDENTE o Auto de Infração nº. 2003.08416, em virtude do desenquadramento da penalidade sugerida, uma vez que, a alínea "f" do inciso I do Art.123 da Lei 12.670/96 foi revogado pela Lei 13.418/03, e reenquadrada no inciso I, alínea "c" do art.123 da mesma Lei, alterada pela Lei 13.418/03, de acordo com o parecer da d. Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

| | |
|-------------------------|----------------------------|
| BASE DE CÁLCULO: | R\$ 62.153.200,00 |
| PRINCIPAL | : R\$ 8.393.636,93 |
| MULTA | : R\$ 8.393.636,93 |
| TOTAL | : R\$ 16.787.273,86 |

DECISÃO:

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente a Célula de Julgamento de 1ª Instância e ALFREDO FANTINI INDÚSTRIA COMÉCIO LTDA.

A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer de ambos os recursos, negar-lhes provimento, para confirmar a decisão **PARCIALMENTE CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª instância, nos termos do voto da Conselheira Relatora e do Parecer da douta Procuradoria Geral do Estado.


SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 17 de junho de 2006.


Ana Maria Martins Timbó Holanda
PRESIDENTE


Magna Vitória G.L. Martins
CONSELHEIRA RELATORA

José Gonçalves Feitosa
CONSELHEIRO

Dulcimeire Pereira Gomes
CONSELHEIRA


Fernanda Rocha Alves do
Nascimento
CONSELHEIRA


Maria Elineide Silva e Souza
CONSELHEIRA


Frederico Hozanan Pinto de Castro
CONSELHEIRO


Helena Lúcia Bandeira Farias
CONSELHEIRA

Maryana Costa Canamary
CONSELHEIRO

Matteus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO