



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO N.º: 069/2022 - 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

7ª (SÉTIMA) SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL, em 22/03/2022

PROCESSO DE RECURSO N.º: 1/3317/2013

AI. N.º: 1/201310702 - CNPJ: 96.833.058/0001-95

RECORRENTE: CIBAHIA TABACOS ESPECIAIS LTDA.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRA RELATORA: GERUSA MARÍLIA ALVES MELQUIADES DE LIMA

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CIGARROS E SIMILARES. O sujeito passivo deixou de recolher parte do imposto devido no Regime de Substituição Tributária, em decorrência de Liminar obtida no Processo n.º 2005.002.3789-4, **mas a parte ora lançada não está protegida pela liminar**. Operações de entradas interestaduais destinadas a distribuidores de cigarros neste Estado. **Infração:** Base de Cálculo da Substituição Tributária em desacordo com a norma regente. **Dispositivo infringido:** Convênio ICMS 37/1994. **Penalidade aplicada:** Art. 123, I, “c”, da Lei n.º 12.670/96, alterada pela Lei n.º 13.418/03. **Afastadas, por unanimidade de votos, as preliminares de nulidade suscitadas pela Recorrente.** Decadência regida pelo Art. 173, I, do CTN. Inocorrência. Lançamento de ofício, nos termos do Art. 149 do CTN. **Recurso Ordinário conhecido e não provido**, por maioria de votos, no sentido de confirmar a **PROCEDÊNCIA** do feito fiscal, com fundamento no Art. 32, § 3º, da Lei n.º 12.670/96, bem como no Convênio ICMS n.º 37/94, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e com a manifestação oral, em sessão, da douta Procuradoria Geral do Estado.

Palavras Chaves: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CIGARROS. FALTA DE RECOLHIMENTO. LIMINAR.

DO RELATÓRIO

Consta o seguinte relato do Auto de Infração em apreço: “Falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares. O estabelecimento deixou de reter parte do imposto devido por substituição tributária, na forma estabelecida no Convênio ICMS 37, de 1994, em decorrência



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

de Liminar obtida no Processo 2005.0002.3789-4, **mas a parte ora lançada não está protegida pela Liminar**, conforme Informação Complementar anexa.” (grifei)

O agente autuante sugere como penalidade a insere nos termos do Art. 123, I, “c”, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03.

De acordo com a informação complementar ao Auto de Infração em epígrafe, a ação fiscal em curso é decorrente da necessidade de obter as informações necessárias para atender ao contido nos Termos de Retenção ou Apreensão de Mercadorias e Documentos Fiscais, no Controle do Trânsito de Mercadorias, nas operações de entradas interestaduais, destinadas a distribuidores de cigarros deste Estado, para as operações provenientes do estabelecimento ora fiscalizado. Visa, ainda, apurar o valor do imposto que deixou de ser recolhido, em função da medida liminar obtida no Processo 2005.0002.3789-4 e providenciar o lançamento de ofício do crédito tributário, respeitada sua inexigibilidade, enquanto permanecerem os efeitos da liminar.

Consta da Informação Complementar, anexa ao Auto de Infração em apreço, que “o contribuinte fiscalizado detém medida liminar em mandado de segurança, todavia **o crédito tributário lançado especificado no quadro 2 não está protegido pelo instrumento jurídico citado**”, tendo sido lavrado o presente auto de infração. (grifei)

Em face da autuação, a Recorrente apresenta defesa ao feito fiscal, no entanto, a julgadora monocrática, com fundamento no Art. 48, § 4º, da Lei nº 15.614/2014, encaminhou os autos à Procuradoria do Estado para inscrição em Dívida Ativa, em decorrência da propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto em lide.

Ato contínuo, considerando a suspensão da liminar em tela e, ainda, a revogação dos §§ 4º a 8º do Art. 48 da Lei nº 15.614/2014, a Presidente do Conat, naquela ocasião, chamando o feito à ordem, direcionou os autos para julgamento em primeira Instância.

Na instância singular, a julgadora monocrática afastou as nulidades arguidas pela defesa e julgou a ação fiscal PROCEDENTE, por entender que a infração está devidamente demonstrada nos termos da legislação que norteia a matéria.

Inconformada com a decisão exarada em primeira Instância, a autuada interpõe Recurso Ordinário, alegando, dentre outros argumentos, que o lançamento apresenta erros materiais e formais, os quais não foram apreciados pelo juízo monocrático.



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Oportunamente, os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários decidiram, por unanimidade de votos, pela nulidade da decisão singular, por ter restado caracterizada a supressão de instância por não ter enfrentado, a nobre Julgadora, de todos os argumentos contidos na defesa, determinando o retorno dos autos à primeira Instância para novo julgamento, em conformidade com o Parecer da Assessoria Processual Tributária.

Retomados os autos para Instância Singular, foi emitido o Julgamento nº 613/2019 que decidiu pela PROCEDÊNCIA do lançamento (fls. 189/227), com a seguinte Ementa:

EMENTA: ICMS e MULTA - Auto de Infração. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. SUJEITO PASSIVO DEIXOU DE RETER PARTE DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA FORMA DO CONVÊNIO ICMS 37/1994. O MONTANTE ORA LANÇADO NO AUTO DE INFRAÇÃO NÃO ESTÁ ACOBERTADO PELA LIMINAR CONCEDIDA EM PROCESSO JUDICIAL 2005.00023789-4. RETORNO DOS AUTOS À 1ª INSTÂNCIA PARA NOVO JULGAMENTO EM RAZÃO DA NULIDADE DECLARADA DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA CONFORME RESOLUÇÃO CRT/CONAT NO 283/2018. DECISÃO POR CONEXÃO. Infração CONVÊNIO ICMS 37/1994; Art. 80, § 3º LC 87/96; Art. 435, §4º Decreto no 24.569/97; Sanção prevista no artigo 123, 1, "C" da Lei 12.670/96, com nova redação dada pela Lei nº 13.418 de 30/12/03. DEFESA TEMPESTIVA. Autuação PROCEDENTE.

Insatisfeita com a decisão singular, a empresa interpõe o p. Recurso Ordinário alegando, em síntese: (fls.233/253)

I - Em sede de preliminares, argui a nulidade por ausência de acompanhamento da fiscalização pela auditoria do Fisco do Estado de São Paulo; a nulidade absoluta por divergência da constituição do crédito tributário lançado com a liminar obtida no Processo nº 2005.00023789-4 (desvio de finalidade da fiscalização) e a nulidade da decisão singular, suscitada em sessão, por cerceamento do direito de defesa pela falta de realização de perícia;

II – Ainda, como questão prejudicial de mérito, alega decadência do lançamento do crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a junho de 2008 e, conseqüentemente, a extinção do crédito tributário, com fundamento no Art. 150, §4º c/c o Art. 156, V, do Código Tributário Nacional (CTN);



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

III – No mérito, argumenta quanto à ilegalidade na cobrança do ICMS_ST mediante base de cálculo alheia a hipótese de incidência, expondo que:

1. a liminar concedida determinou "que a autoridade coatora se abstenha da prática de ato coativo ou punitivo decorrentes do recolhimento antecipado do ICMS em regime de substituição tributária em favor do Estado do Ceará efetivado pela Impetrante, calculado com exclusão do IPI da base de cálculo ocorridas diretamente para empresas comerciais atacadistas".

2. o Fisco não se limitou a constituir o crédito do ICMS ST ante o montante do IPI, mas impôs a base de cálculo do imposto mediante um preço aleatório do cigarro vendido no varejo no valor de R\$ 2,75 por maço.

3. a mensuração de base de cálculo pelo Fisco, tendo por parâmetro o último e mais elevado preço do cigarro eventualmente vendido ao consumidor final, constitui forma oblíqua de se esquivar da ordem judicial.

4. não compete ao Fisco impor ao fabricante de cigarro a adoção de preço final ao consumidor para com ele mensurar a base de cálculo do ICMS ST, mas somente a LEI.

5. não bastasse a desobediência da ordem judicial, a fiscalização aplicou MULTA punitiva de uma vez o valor do imposto.

6. a concessão de liminar em mandado de segurança é causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário (Art.151, IV, CTN), logo não é cabível a aplicação de multa punitiva.

7. em se admitindo a hipótese do ICMS-ST ser considerado devido, incidiria apenas juros de mora sobre o valor da diferença do imposto já recolhido anteriormente, que jamais poderia ultrapassar o percentual de 20% (vinte por cento) do valor do imposto, sob pena de resultar em confisco.

8. Ao final, requer a improcedência do lançamento.

A Assessoria Processual Tributária se manifestou pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento, a fim de que seja confirmada a decisão proferida na Instância Singular que foi pela PROCEDÊNCIA do lançamento.

É o Relatório.



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

DO VOTO DA RELATORA

A ação fiscal em curso versa sobre a falta de recolhimento do imposto devido por substituição tributária, nos períodos: janeiro de 2008; abril de 2008; junho a dezembro de 2008; janeiro a dezembro de 2009; janeiro a dezembro de 2010; janeiro a dezembro de 2011; janeiro a abril de 2012 e junho a setembro de 2012, tendo em vista que a empresa autuada deixou de recolher parte do imposto devido na forma estabelecida no convênio ICMS 37/1994, em decorrência de liminar obtida no processo 2005.0002.3789-4, mas a parte ora lançada não está protegida pela liminar, conforme relata a informação complementar, anexa aos autos.

Pois bem!

Antes de adentrarmos no mérito da questão posta à apreciação, passa-se a analisar as preliminares arguidas pela recorrente, nos termos abaixo:

I - Quanto à nulidade por falta de acompanhamento da fiscalização pela auditoria do Fisco do Estado de São Paulo.

Por se tratar de estabelecimento fabricante de cigarros (CNAE Fiscal 1229401), a empresa autuada sujeita-se às determinações do Convênio ICMS 37/1994, que dispõe acerca do regime de substituição tributária no território nacional, quando da saída do produto elaborado pelo estabelecimento fabricante.

No entanto, apesar da sistemática de tributação a qual sempre esteve sujeita, a autuada nunca solicitou a sua inscrição como contribuinte substituto no Estado do Ceará, razão pela qual motivou a realização da fiscalização em apreço sem a presença física dos agentes atuantes no estabelecimento da empresa fiscalizada.

É cediço que o Convênio ICMS 81/1993, *o qual estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal*, condiciona, nos termos do **caput** de sua Cláusula Nona, o credenciamento prévio do Fisco da unidade da federação de destino na Secretaria da Fazenda da unidade federada do estabelecimento a ser fiscalizado, desde que a fiscalização seja exercida com a presença física da autoridade atuante no estabelecimento da



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

fiscalizada. Este é, pois, o entendimento que se extrai mediante simples leitura da Cláusula Nona c/c seu Parágrafo único do Convênio ICMS 81/93, alterado pelo Convênio ICMS 16/06 (com efeitos a partir de 18/04/2006), nos termos seguintes:

Cláusula nona. A fiscalização do estabelecimento responsável pela retenção do imposto será exercida, conjunta ou isoladamente, pelas unidades da Federação envolvidas nas operações, condicionando-se a do Fisco da unidade da Federação de destino a credenciamento prévio na Secretaria da Fazenda, Economia ou Finanças da unidade federada do estabelecimento a ser fiscalizado.

Parágrafo único. O credenciamento prévio previsto nesta cláusula será dispensado quando a fiscalização for exercida sem a presença física da autoridade fiscal no local do estabelecimento a ser fiscalizado. (grifei)

Assim sendo, como a fiscalização ocorreu em 2013, portanto, após a alteração da norma a qual possibilita que a fiscalização do Fisco de destino possa ser realizada sem o prévio credenciamento junto ao Fisco da unidade da Federação do estabelecimento fiscalizado, desde que não haja presença física da autoridade fiscal e, considerando não ter havido diligência pessoal dos agentes autuantes junto ao estabelecimento em apreço, conclui-se não ter havido violação a legislação regente, razão pela qual afasto a nulidade suscitada pela recorrente por falta de acompanhamento da fiscalização pela auditoria do Fisco do Estado de São Paulo, com fundamento no Parágrafo único da Cláusula Nona do Convênio ICMS 81/93, retro transcrito.

II – Quanto à nulidade por divergência da constituição do crédito tributário lançado com a Liminar obtida no processo nº 2005.00023789-4 – Desvio de finalidade da fiscalização.

Conforme relatado na peça inaugural aos autos, “*o estabelecimento deixou de reter parte do imposto devido por substituição tributária, na forma estabelecida no convênio ICMS 37/1994, em decorrência de Liminar obtida no processo 2005.0002.3789-4, mas a parte ora lançada não está protegida pela Liminar”.* (g.n.).

Saliente-se que o objeto da Medida Liminar em referência concedida à Recorrente consiste em “*determinar que a autoridade coatora se abstenha da prática de ato coativo ou punitivo decorrentes do recolhimento antecipado do ICMS em regime de substituição tributária em favor do Estado do Ceará efetivado pela Impetrante, calculado com exclusão do IPI da base de cálculo do prefalado imposto, nas operações relativas a cigarros ocorridas diretamente para empresas comerciais atacadistas*” (Vide fls 102/104, dos autos).



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Ocorre que, conforme especificado no Auto de Infração sob apreciação, o crédito tributário lançado refere-se a **parcela do imposto não protegido pela sobredita liminar**, cuja fundamentação legal encontra amparo nos termos do § 3º do Art. 8º da LC 87/96 c/c o inciso I da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 37/1994, nos termos seguintes:

Lei Complementar 87/96:

Art. 8º (...)

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

Convênio ICMS 37/1994

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;

Portanto, para os produtos fixados a consumidor final, como é o caso do “cigarro”, a base de cálculo a ser utilizada é o próprio preço fixado pelo fabricante.

Saliente-se, ainda, que o Art. 151, IV, do Código Tributário Nacional (CTN), estabelece que as concessões das medidas liminares em mandado de segurança constitui causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ou seja, impede a sua execução mas não o direito da fazenda pública de constituí-lo para evitar possível decadência.

Como se denota da legislação retro transcrita, não houve desvio de finalidade da fiscalização e, muito menos, “desobediência à medida liminar”, visto que o crédito tributário ora constituído está em conformidade com a legislação aplicável e, conforme acentuado na peça inaugural, **“a parte ora lançada não está protegida pela Liminar”**.

Ademais, como dito alhures, a liminar impede a execução do crédito tributário e não o seu lançamento e julgamento, razão pela qual afasto a nulidade suscitada por desvio de finalidade da fiscalização.

III - Quanto à nulidade da decisão singular, suscitada em sessão, por cerceamento do direito de defesa pela falta de realização de perícia.

A recorrente suscita nulidade por cerceamento do direito de defesa por não ter o julgador monocrático realizado perícia solicitada em sua peça defensiva. Alega que o agente



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

autuante efetuou a cobrança do imposto com base na unidade de “milheiro” de cigarros, quando as unidades descritas nas notas fiscais eram “maços”.

Compulsando-se às fls 191/227 dos autos verifica-se o seguinte teor do julgamento singular: “*É cristalina a forma como está descrita o cigarro com suas respectivas quantidades nas notas fiscais. Não há dúvidas. Desnecessário Perícia. Não há “erro material”. E arremata acrescentando: “não há nenhuma documentação que PROVE a mudança de unidades descritas nas notas fiscais,...*” (fl. 209).

Ou seja, o julgador singular ao apreciar o pedido da recorrente entendeu ser desnecessária a perícia, por restar demonstrado nos autos de forma satisfatória os elementos necessários para formação do seu convencimento, bem como, por não ter a recorrente anexado documentação que prove a mudança de unidades descritas nas aludidas notas fiscais.

Pelas razões expostas, afasto a preliminar suscitada, por ter o julgador singular apreciado de forma cabal o pedido de realização de perícia requerida pela recorrente.

IV – Quanto à decadência do lançamento do crédito tributário referente ao período de janeiro a junho de 2008, com fundamento no Art. 150, § 4º do CTN.

A defesa argui a decadência do lançamento do crédito tributário referente ao período de janeiro a junho de 2008, com fundamento no Art. 150, § 4º, do CTN, tendo em vista que o Auto de Infração ora impugnado fora lavrado em 10/07/2013, tendo a autuada sido intimada do mesmo em 18/08/2013.

No entanto, depreende-se das disposições dos incisos II, III e IV do Art. 149 do CTN que o **lançamento** é efetuado e revisto **de ofício** pela autoridade administrativa quando o sujeito passivo deixar de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade.

No caso que se cuida, existia um valor a ser declarado pela empresa, referente ao preço do produto “cigarros” sugerido pelo fabricante a consumidor final, tendo a mesma se negado a fornecê-lo e, apesar de ter sido intimada pelos agentes do Fisco, se recusou a colaborar com a fiscalização.



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Somente por meio de diligência *in loco* a estabelecimento distribuidor neste Estado, os agentes autuantes puderam resgatar, por meio de “Cartazes”, a “tabela de preços” sugerida a consumidor final para os produtos fabricados pela autuada.

Nesse contexto, entendo que o ato do lançamento em comento não foi de homologação, mas sim, **de ofício**, realizado pela autoridade fiscal, nos termos dos incisos II, III, IV e V do Art. 149 do CTN, abaixo reproduzidos:

Art. 149. O **lançamento é efetuado e revisto de ofício** pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

Portanto, tratando-se de lançamento de ofício, remete-nos pela aplicação do Art. 173, I do CTN, *verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Indubitavelmente, com base na legislação acima referenciada, o crédito tributário constituído na ação fiscal em tela não foi atingido pelo instituto da decadência, eis que o Fisco teria até o dia 31/12/2013, pela regra do Art. 173, inciso I, do CTN, para efetuar o lançamento do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008.

Nesse diapasão, afasto a decadência arguida pela recorrente com base no Art. 150, § 4º, do CTN, por entender que a situação exposta se trata de lançamento de ofício, na forma preconizada pelo Art. 149 do mesmo Diploma legal, cuja contagem do prazo decadencial inicia-se na forma disciplinada pelo Art. 173, inciso I, do CTN, retro transcrito.



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Afastadas as preliminares arguidas no p. Recurso, passa-se a analisar **O MÉRITO:**

No mérito, a Recorrente aponta a ilegalidade na cobrança do ICMS_ST mediante base de cálculo alheia à hipótese de incidência, esquivando-se de cumprir a ordem judicial que exclui o IPI da base de cálculo na cobrança do ICMS_ST.

Observa-se, entretanto, que a base de cálculo utilizada pela fiscalização para efeito do cálculo do imposto devido no regime do ICMS_ST para o produto “cigarro” encontra amparo no Convênio ICMS 37, de 1994, que assim verbera, em sua Cláusula Segunda:

Convênio ICMS 37, de 1994:

“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;

II – na saída dos demais produtos, obtida tomando-se por base o preço praticado pelo substituto, incluídos o IPI, frete, carreto e as demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação sobre esse total do percentual de 50% (cinquenta por cento).

§ 1º O estabelecimento industrial remeterá ao órgão fazendário responsável pela substituição tributária de cada unidade da Federação onde tiver inscrição como substituto tributário as listas atualizadas dos preços referidas no inciso I em meio magnético.

§ 2º O sujeito passivo por substituição que deixar de enviar as listas referidas no parágrafo anterior, em até 30 (trinta) dias após sua atualização quando se tratar de alteração de valores, poderá ter a sua inscrição suspensa ou cancelada até a regularização, aplicando-se o disposto no § 2º da cláusula sétima do Convênio ICMS 81/93, de 10 de setembro de 1993. (grifei)

Como se denota da leitura da legislação que rege a matéria, *ut supra*, para produtos com preço fixado a consumidor final, como é o caso de *cigarros*, a base de cálculo a ser utilizada para efeito do cálculo do imposto devido no respectivo regime de substituição tributária DEVERÁ ser o próprio preço fixado a consumidor final pelo fabricante do produto. Portanto, não é uma opção, mas, sim, uma regra a ser observada por todos os contribuintes.

Ressalte-se, contudo, que a legislação retro comentada foi devidamente recepcionada pelos instrumentos legais tanto em âmbito nacional, como pela legislação interna do Estado do Ceará, senão vejamos:

Lei Complementar nº 87/96:

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

(...)

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



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Nesse mesmo sentido, a legislação alencarina disciplina acerca da matéria por meio do § 3º da Lei nº 12.670, de 1996, devidamente regulamentada pelo Decreto nº 24.569/97-RICMS, nos moldes de seu Art. 435, § 4º, conforme se depreende abaixo:

Lei nº 12.670, de 1996:

Art. Art. 32. A base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária será:

(...)

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá ser tomado como base de cálculo este preço.

Decreto nº 24.569/97-RICMS:

Art. 435. A base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária será:

(...)

§ 4º Existindo preço final a consumidor, sugerido pelo fabricante ou importador, este poderá ser tomado como base de cálculo.

Com efeito, resta cristalino que o feito fiscal não merece reparo, uma vez que a base de cálculo adotada no levantamento fiscal com base no preço final ao consumidor encontra amparo em normas regentes, seja pela legislação local, seja pela norma de âmbito nacional, mais precisamente, na forma preconizada pelo Art. 32, § 3º, da Lei nº 12.670/96, bem como no Convênio ICMS nº 37/94, respectivamente.

Ainda, no mérito, a Recorrente renova o pedido de realização de perícia para verificar erro na base de cálculo do levantamento fiscal, no período de junho/2011 a setembro/2012, sob o argumento de que houve um equívoco da auditoria que efetuou a cobrança do imposto com base de unidade de “milheiro” quando as unidades descritas nas notas fiscais eram “maços”.

O Art. 63 da Lei 15.614/14 é cristalino ao dispor que:

Art. 63. A impugnação deverá conter:

(...)

IV – a documentação probante de suas alegações;

V – a indicação das provas cuja produção é pretendida.

Ora, a parte apenas alega, mas não acostou aos autos nenhuma prova para constatar o alegado. Necessitaria de um mínimo de evidência do erro apontado, o que não ocorreu até o presente momento.

Nesse sentido, há muito vigora a máxima jurídica de que alegar sem provar é o mesmo que não alegar: *alegatio et non probatio, nihil allegare*.

Assim sendo, entendo, com fundamento no Art. 97, incisos IV e V, da Lei nº



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

15.614, de 29 de maio de 2014, ser prescindível a produção de outras provas, mostrando-se suficientes as provas documentais já produzidas e devidamente anexadas aos autos.

A defesa argumenta, ainda, que o Fisco não poderia aplicar multa punitiva, visto que a concessão de liminar em mandado de segurança é causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do Art. 151, IV do CTN.

De fato, as liminares em mandado de segurança é causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, mas não impede o seu lançamento e julgamento. Aliás, uma vez constatada a infração cometida pelo contribuinte, a autoridade administrativa tem o dever de constituir o crédito tributário, cobrando o imposto devido com a respectiva multa, quando devidos. Isso porque a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, não cabendo discricionariedade pelo agente autuante, sob pena de responsabilidade funcional, conforme preceitua o Parágrafo único do Art. 142 do CTN, *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (g.n.)

Atente-se para o fato, ainda, que a multa punitiva é cabível no presente caso, tendo em vista que o **crédito tributário lançado não está protegido pela medida liminar em mandado de segurança**, conforme especificado no Auto de Infração sob apreciação.

Por fim, não se tem como acatar o argumento da recorrente quanto ao efeito confiscatório da multa, eis que o § 2º do Art. 48 da Lei nº 15.614/2014 é categórico ao disciplinar “não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF”.

Ademais, a discussão acerca desta matéria já se encontra pacificada no âmbito deste Conat, tendo sido objeto da Súmula 11, nos seguintes termos:

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.



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Por todo o exposto **VOTO** no sentido de conhecer do Recurso Ordinário interposto, negando-lhe provimento, no sentido de confirmar a PROCEDÊNCIA do feito fiscal, com fundamento no Art. 32, § 3º, da Lei nº 12.670/96, bem como no Convênio ICMS nº 37/94, nos termos da decisão exarada pela instância singular, em consonância com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e a manifestação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É como voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

- Penalidade: Art. 123, I, c, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03.

ICMS:..... R\$ 5.912.373,48

MULTA:R\$ 5.912.373,48

TOTAL:R\$11.824.746,96

DA DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, do Processo de Recurso nº 1/3317/2013 e Auto de Infração nº 1/201310702, em que é Recorrente: CIBAHIA TABACOS ESPECIAIS LTDA e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, RESOLVE: **1. Quanto à nulidade por falta de acompanhamento da fiscalização pela auditoria do Fisco do Estado de São Paulo.** Resolvem os membros da 4ª Câmara, por unanimidade de votos, afastar a nulidade com fundamento no parágrafo único da Cláusula Nona do Convênio ICMS nº 81/93, **2. Quanto à nulidade por desobediência à medida liminar.** Resolvem os membros da 4ª Câmara, por unanimidade de votos, afastar a nulidade tendo em vista que a liminar impede a execução do crédito tributário e não o seu lançamento e julgamento. **3. Quanto à nulidade da decisão singular, suscitada em sessão, por cerceamento do direito de defesa pela falta de realização de perícia.** Resolvem os membros da 4ª Câmara, por unanimidade de votos, afastar a nulidade tendo em vista que consta nos autos análise por parte do julgador singular a respeito



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

da perícia demandada, além disso, a recorrente não apresentou, até a data do julgamento, nenhuma prova capaz de contrapor o levantamento realizado pela autoridade autuante. **4. Quanto à decadência do crédito tributário referente ao período de janeiro a junho de 2008.** Resolvem os membros da 4ª Câmara, por voto de desempate da presidência, afastar a decadência suscitada, em razão de se tratar de lançamento de ofício, nos termos do Art. 149, IV, do Código Tributário Nacional (CTN), atraindo a aplicação do Art. 173, I, também do CTN. O Presidente da 4ª Câmara de Julgamento adotou a mesma fundamentação. Foram votos vencidos os dos Conselheiros Almir de Almeida Cardoso Junior, Matheus Fernandes Menezes e Renato Rodrigues Gomes que entenderam pela ocorrência da decadência suscitada por se tratar de lançamento por homologação, atraindo a aplicação do Art. 150, § 4º, do CTN. **5. Quanto ao pedido de perícia para averiguar erro na base de cálculo referente ao período posterior a junho de 2011.** Resolvem os membros da 4ª Câmara, por unanimidade de votos, afastar o pedido de perícia suscitada pela recorrente tendo em vista que não foi trazida nenhuma prova que demonstrasse a emissão de notas fiscais em maço, ao invés de milheiro, que ensejasse dúvidas quanto ao levantamento fiscal. **6. Quanto à arguição de caráter confiscatório da multa,** a 4ª Câmara decide, por unanimidade de votos, não acolher o argumento do recorrente, por entender que a aplicação da multa se dá em conformidade com a legislação vigente, com base na Súmula nº 11 do Conat e em consonância ao disposto no §2º do Art. 48, da Lei nº 15.614/2014, que veda ao julgador afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade; **7. No mérito.** A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributário decide, por maioria de votos, pela **PROCEDÊNCIA** do feito fiscal, tendo em vista que a base de cálculo adotada no levantamento fiscal, com base no preço final ao consumidor, está prevista no Art. 32, § 3º, da Lei nº 12.670/96, bem como no Convênio ICMS nº 37/94, entendendo também que é aplicável a multa tendo em vista que a matéria do auto de infração não foi alcançada pela liminar judicial, pois o IPI foi excluído do cálculo do crédito tributário lançado. De acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e com a manifestação oral em sessão da Procuradoria Geral do Estado. Foram votos vencidos os dos Conselheiros Renato Rodrigues Gomes e Almir de Almeida Cardoso Júnior que se manifestaram pela parcial procedência com a exclusão da multa por entenderem que o crédito tributário é alcançado pela liminar, assim como pela exclusão do ICMS sobre o frete, devendo



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

o ICMS incidir apenas sobre o IPI, uma vez que a autoridade fiscal não poderia alterar a metodologia de cálculo do tributo adotada pelo particular, já que o § 4º do Art. 8º da Lei Complementar nº 87/96 c/c § 3º do Art. 32 da Lei nº 12.670/96 confere ao Recorrente o direito de cálculo do ICMS ST tomando como base o preço final ao consumidor ou o valor da operação, acrescido da margem de valor agregado, seguro, frete e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço.

Presentes a 7ª (SÉTIMA) sessão ordinária virtual, sob a Presidência do Dr. Michel André Bezerra Lima Gradvohl, os Conselheiros Francisco Wellington Ávila Pereira, Dalcília Bruno Soares, Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima, Almir de Almeida Cardoso Junior, Matheus Fernandes Menezes e Renato Rodrigues Gomes. Presente à sessão o Procurador do Estado Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente, para apresentação de sustentação oral do recurso, o representante legal da autuada, Dr. Niedson Manoel de Melo. Presentes, ainda, a servidora Edilene Vieira de Alexandria e, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária Ana Paula Figueiredo Porto. Presente.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 25 de abril de 2022.

Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima

CONSELHEIRA RELATORA

Michel André Bezerra Lima Gradvohl

PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA

Rafael Lessa Costa Barboza

PROCURADOR DO ESTADO

Ciente em