



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

**RESOLUÇÃO N.º: 129/2022 - 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**  
**14ª (DÉCIMA QUARTA) SESSÃO ORDINÁRIA**, em 24/06/2022  
**PROCESSO DE RECURSO N.º: 1/3316/2013**  
**AI. N.º: 1/201310690 - 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.** 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. **Legislação infringida:** Convênio ICMS 37/1994; Art. 32, § 3º, da Lei n.º 12.670/96; Art. 435, § 4º do Decreto n.º 24.569/97. **Penalidade sugerida pelo agente autuante:** Art. 123, I, “c”, da Lei n.º 12.670/96, alterada pela Lei n.º 13.418/03. Crédito tributário lançado para prevenir a decadência. Inaplicabilidade de multa punitiva porque o contribuinte age acobertado por cláusula geral de excludente de ilicitude, nos termos do Art. 188, inciso I, do Código Civil/2002. Afastadas as preliminares de nulidade suscitadas pela Recorrente. Decadência regida pelo Art. 173, I, do CTN. Inocorrência. **Decisão**, por unanimidade de votos, no sentido de conhecer do Recurso Ordinário interposto dando-lhe parcial provimento para reformar a decisão de procedência proferida no julgamento de 1ª Instância, em face da exclusão da multa lançada no auto de infração, e julgar **PARCIAL PROCEDENTE** a acusação fiscal, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas em conformidade com a manifestação oral, em sessão, do representante da Procuradoria Geral do Estado.

**Palavras Chaves:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CIGARROS. 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 de Liminar obtida no Processo 2005.0002.3789-4, mas a parte ora lançada não está protegida pela Liminar, conforme Informação Complementar anexa.”

O agente autuante sugere como penalidade a insere nos termos do Art. 123, I, “c”, da Lei n.º 12.670/96, alterada pela Lei n.º 13.418/03.



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

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.

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, direciona 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.

Em sessão realizada no dia 12 de novembro de 2018, os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários decidiram, por unanimidade de votos, pela nulidade da decisão singular, por não ter a nobre Julgadora enfrentado vários dos argumentos contidos na peça impugnatória, determinando o retorno dos autos à primeira Instância para novo julgamento, em conformidade com o Parecer da Assessoria Processual Tributária.

Retomados os autos à Instância Singular, foi emitido novo Julgamento sob o nº 695/2019, cuja decisão é pela PROCEDÊNCIA do lançamento (fls. 183/221), com a seguinte



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

**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 246/2018. 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 apresenta Recurso Ordinário alegando, em síntese: (fls.227/247)

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);

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,



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

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, no sentido de confirmar a Procedência do feito fiscal nos termos da decisão de primeira instância.

Em sessão realizada aos 22 dias do mês de março de 2022, a 4ª Câmara de Julgamento, por maioria de votos, decidiu pela Procedência do feito fiscal, nos termos da Resolução de nº 070/2022 (fls 261/268), 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.

Ocorre, que a decisão exarada nos termos da referida Resolução parte de uma premissa equivocada de que o IPI teria sido excluído do crédito tributário lançado e, portanto, o



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

auto de infração não estaria alcançado pela liminar judicial.

Partindo-se deste prisma, o Representante da Procuradoria Geral do Estado apresenta *Questão de Ordem* (fls 269 a 271) suscitando à Presidência do Conselho de Recursos Tributários (CRT) do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (Conat) o “*Chamamento do feito a Ordem*” para que seja declarada a nulidade da Resolução de nº 070/2022, alegando erro na identificação do caso, entendendo que aquilo que o fiscal chamou de *parte não protegida pela liminar* deferida no Mandado de Segurança nº 0006455-63.2005.8.06.0001 era, na verdade, a *parte protegida por essa liminar*.

A Presidência do Conat, por meio do Despacho nº 09/2022, chamando o feito à ordem, decide declarar “Nula” a decisão da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários proferida na 7ª sessão ordinária virtual, realizada no dia 22/03/2022, referente ao processo de que versa o Auto de Infração em epígrafe, determinando a realização de um novo julgamento pelo órgão colegiado.

É o Relatório.

**DO VOTO DA RELATORA**

A ação fiscal em curso versa sobre a falta de recolhimento do imposto devido por substituição tributária, no período de fevereiro de 2008 a abril de 2009; junho de 2009 a novembro de 2011; janeiro de 2012 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 nº 2005.0002.3789-4.

Inicialmente, passa-se a analisar as seguintes preliminares de mérito apresentadas no recurso ordinário, bem como, outras suscitadas em sessão, nos termos seguintes:

**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.



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

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

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 autuante no estabelecimento da fiscalizada.

Noutro giro, **o credenciamento prévio** de que trata a referida Cláusula Nona **fica dispensado** quando a fiscalização for exercida sem a presença física da autoridade fiscal no local do estabelecimento a ser fiscalizado.

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 e, considerando não ter havido diligência pessoal das autoridades 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



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

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 dos 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, no entanto, que o objeto da Medida Liminar em referência 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”* (fls 104/106, dos autos).

Em análise no levantamento fiscal, constata-se que a base de cálculo da presente autuação se refere à parcela do IPI não incluída na Base de Cálculo do ICMS da substituição tributária nas operações realizadas com cigarros pela empresa autuada, donde se conclui ser este o objeto da referida liminar.

Esclareça-se que o Art. 151, IV, do Código Tributário Nacional (CTN), prevê 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.

Quanto ao fato da expressão “(...) mas a parte ora lançada não está protegida pela Liminar” consignada no Auto de Infração pelo agente autuante, entendo que não compromete a integridade do lançamento, por se tratar de conteúdo meramente formal, passível de correção, não causando qualquer prejuízo à defesa, conforme demonstrado na sua peça impugnatória.

Assim sendo, entendo por afastar a nulidade suscitada por divergência da constituição do crédito tributário lançado com a Liminar, com fundamento no Art. 151, IV, do CTN e no Art. 84, §§ 6º e 8º da Lei nº 15.614/2014, abaixo transcritos:



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

(CTN):

**Art. 151.** Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

(Lei nº 15.614/14):

**Art. 84.** As irregularidades ou omissões passíveis de correção não serão declaradas nulas.

(...)

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

(...)

§ 8º Nenhum ato será declarado nulo se da nulidade não resultar prejuízo para as partes.

**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 realizado perícia solicitada em sua peça defensiva. Alega que o agente 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 183/221 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,...*” (fls. 203).

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.



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

**IV - Nulidade por ter sido adotado, no levantamento fiscal, valor errado para o IPI.**

Mediante análise no levantamento fiscal efetuado pelos agentes do Fisco constata-se que o valor do IPI consignado nas planilhas que embasam a presente autuação tem origem nos documentos fiscais emitidos pelo próprio contribuinte no campo “Valor do IPI” da Nota Fiscal Eletrônica – NFE.

Por conseguinte, afasto a nulidade suscitada, tendo em vista que a infração imputada pela Autoridade fiscalizadora baseou-se em informações extraídas dos documentos fiscais emitidos pelo próprio sujeito passivo.

**V – 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.

Reza o Art. 150, do CTN:

O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Ora, a Escrituração Fiscal Digital (EFD) constitui-se em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse do Fisco, bem como no registro de apuração do ICMS, referente à totalidade das operações e prestações praticadas pelo contribuinte nos exercícios fiscais de apuração.

É por meio da EFD que a autoridade administrativa toma conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte e expressamente a homologa, dentro do prazo de 05 (cinco) anos - lançamento por homologação, tendo como marco inicial a data da ocorrência do fato gerador com a entrega da respectiva obrigação acessória, ou seja, a EFD do contribuinte. Sem o envio desta informação o Fisco não tem o que homologar.



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

No caso que se cuida, trata-se de contribuinte inscrito em outra Unidade da Federação, sem inscrição no Cadastro Geral desta Secretaria de Fazenda (CGF) e, portanto, inexistente EFD enviada pelo contribuinte a este Fisco, relativamente à totalidade de suas operações/prestações realizadas durante o exercício de apuração.

Diante da ausência da aludida informação e, considerando que o Fisco cearense só veio tomar conhecimento da atividade assim realizada pelo contribuinte por meio da auditoria fiscal, entendo que o ato do lançamento em comento não foi de homologação, mas sim, **de ofício**, realizado pela autoridade fiscal, nos termos dos incisos I e II do Art. 149 do CTN, abaixo reproduzido:

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

I – quando a lei assim o determine;

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

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;** (g.n.)

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 Auto de Infração foi lavrado em 10/07/2013 e 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, incisos I e II, do CTN, cuja contagem do prazo decadencial inicia-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do Art. 173, inciso I, do mesmo Diploma legal em comento.



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 a fiscalização de cumprir a ordem judicial que exclui o IPI da base de cálculo na cobrança do ICMS\_ST.

O Convênio ICMS 37/94, o qual dispõe sobre o regime da substituição tributária nas operações com cigarro e outros produtos derivados do fumo, assim preceitua em suas Cláusulas Primeira e Segunda:

**Cláusula primeira.** Nas operações interestaduais com cigarro e outros produtos derivados do fumo, classificados na posição 2402 e no código 2403.10.0100 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, fica atribuída ao estabelecimento industrial fabricante e ao estabelecimento importador a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subseqüentes saídas.

**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, em face da legislação *ut supra* (Cláusula primeira) o contribuinte em apreço sujeita-se ao recolhimento do ICMS\_ST relativamente às suas operações com cigarros.

Entretanto, diferentemente do que alega a Recorrente, a base de cálculo utilizada pela fiscalização para efeito do cálculo do imposto devido no regime da substituição tributária para o produto “cigarro” encontra amparo nos termos do inciso I da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 37, de 1994, acima reproduzido.

No caso em tela, o Convênio 37/94, o qual o Estado do Ceará é signatário, estabelece para o produto “cigarro”, que a base de cálculo a ser utilizada para efeito do cálculo do imposto devido no regime de substituição tributária DEVERÁ ser o preço máximo de venda fixado a consumidor final pelo fabricante do produto.<sup>1</sup> Portanto, não é uma opção, mas, sim, uma regra de observância obrigatória pelo contribuinte nas operações que praticar com o produto “cigarros”.

---

<sup>1</sup> Vide Inciso I da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 37/94.



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

Ressalte-se, contudo, que a legislação retro comentada foi devidamente recepcionada pelos instrumentos legais tanto de 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.

Neste 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. 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.

Especificamente com relação ao produto “cigarros e seus derivados”, o Decreto nº 24.569/97-RICMS, tratou de regulamentar a matéria, nos termos dos artigos 477 e ss, estabelecendo, para efeito da incidência do ICMS\_ST, a seguinte base de cálculo:

Art. 479. A base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária, será:

I – nas operações internas e interestaduais, **relativamente a cigarro** e outros produtos derivados do fumo, exceto o fumo picado, o valor correspondente ao preço máximo de venda a varejo fixado por autoridade competente, ou na falta deste, **o preço sugerido ao público pelo fabricante** ou importador, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no valor da operação; (g.n.)

Todavia, diferentemente do que dispõe a farta legislação acerca da matéria, nos termos acima referenciados, o contribuinte, em suas operações praticadas com o produto “cigarros”, utilizava como base de cálculo a prevista nos termos da Cláusula Segunda, inciso II, do Convênio ICMS 37/94, o qual determina que a base de cálculo do ICMS\_ST para os **demais produtos** deverá ser:



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

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

I – (...)

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). (grifei)

Pois bem!

Além do contribuinte não adotar o preço sugerido a consumidor final, nos termos da legislação pertinente, também excluía da base de cálculo do ICMS\_ST o valor do IPI incidente sobre as operações de industrialização de cigarros.

Atente-se para o fato de que a presente autuação se refere, justamente, a esta parcela do IPI excludente do cálculo do ICMS\_ST que deixou de ser recolhida, por força de liminar concedida ao contribuinte obtida no Mandado de Segurança nº 2005.00023789.

Oportuno ressaltar que a liminar em mandado de segurança constitui causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, mas não impede o seu lançamento com intuito de prevenir a decadência, bem como, o seu respectivo julgamento.

Aliás, uma vez constatada a infração cometida pelo contribuinte, a autoridade administrativa tem o dever de constituir o crédito tributário. Isto porque a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, não cabendo discricionariedade pelo agente autuante, sob pena de responsabilidade funcional, conforme reza o Parágrafo único do Art. 142 do CTN:

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.)

No entanto, como dito alhures, trata-se de lançamento para prevenir a decadência, logo, entendo não ser cabível a aplicação de multa punitiva porque o contribuinte age acobertado por cláusula geral de excludente de ilicitude, nos termos do Art. 188, inciso I, do Código Civil de 2002, *verbis*:

Art. 188. Não constituem atos ilícitos:



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

I - os praticados em legítima defesa ou **no exercício regular de um direito reconhecido**. (g.n.)

Ainda, no mérito, a Recorrente renova o pedido de realização de perícia tanto para rever o valor do IPI adotado na planilha do auto de infração, como 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”.

No que tange ao valor adotado do IPI pela fiscalização, conforme já aventado acima, trata-se de valores informados pela própria autuada nos registros constantes das Notas Fiscais que embasam esta fiscalização. Portanto, não se trata de valores calculados pelo Fisco, mas de informações fornecidas pelo próprio contribuinte.

Importante ressaltar, ainda, que não houve, **na presente autuação**, cobrança do imposto com base de unidade de “milheiro”, tendo em vista que o imposto cobrado pela fiscalização se refere a parcela do ICMS\_ST incidente, repise-se, **exclusivamente sobre o IPI destacado nas Notas Fiscais do contribuinte** que deixou de ser recolhido por força da sobredita liminar, razão pela qual entendo por afastar o pedido de perícia suscitado, tendo em vista que a circunstância do faturamento do cigarro ter ocorrido em milheiro ou em maço, não teve qualquer impacto no cálculo do imposto cobrado no presente Auto de Infração.

Assim, pelas razões expostas, entendo ser prescindível a realização de perícia, no presente caso, conforme preceitua o art. 97, V, Lei nº 15.614/2014, *verbis*:

Art. 97. O julgador indeferirá, de forma fundamentada, o pedido de realização de perícia, quando:

(...)

V – **a verificação for prescindível** ou relacionada com documentos cuja juntada ou modo de realização seja impraticável. (g.n.)

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”.



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

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.

Por todo o exposto **VOTO** no sentido de conhecer do Recurso Ordinário interposto e, após afastar as nulidades arguidas pela Recorrente, dar-lhe parcial provimento, no sentido de julgar PARCIAL PROCEDENTE o feito fiscal, com fundamento no Art. 32, § 3º, da Lei nº 12.670/96, bem como no Convênio ICMS nº 37/94, e demais fundamentos contidos nesta Resolução, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas em conformidade com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

É como voto.

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

MÊS/ANO	ICMS	MULTA	TOTAL_CT
jan/08	0,00	,00	0,00
fev/08	4.962,60	,00	4.962,60
mar/08	4.962,60	,00	4.962,60
abr/08	5.458,86	,00	5.458,86
mai/08	4.962,60	,00	4.962,60
jun/08	175.486,50	,00	175.486,50
jul/08	284.121,00	,00	284.121,00



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

<b>ago/08</b>	225.625,50	,00	225.625,50
<b>set/08</b>	300.834,00	,00	300.834,00
<b>out/08</b>	504.732,60	,00	504.732,60
<b>nov/08</b>	175.486,50	,00	175.486,50
<b>dez/08</b>	200.556,00	,00	200.556,00
<b>jan/09</b>	275.430,24	,00	275.430,24
<b>fev/09</b>	234.650,52	,00	234.650,52
<b>mar/09</b>	217.269,00	,00	217.269,00
<b>abr/09</b>	478.242,50	,00	478.242,50
<b>mai/09</b>	0,00	,00	0,00
<b>jun/09</b>	108.297,00	,00	108.297,00
<b>jul/09</b>	244.957,50	,00	244.957,50
<b>ago/09</b>	237.222,00	,00	237.222,00
<b>set/09</b>	237.222,00	,00	237.222,00
<b>out/09</b>	235.468,62	,00	235.468,62



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

<b>nov/09</b>	305.191,26	,00	305.191,26
<b>dez/09</b>	278.478,00	,00	278.478,00
<b>jan/10</b>	221.751,00	,00	221.751,00
<b>fev/10</b>	309.420,00	,00	309.420,00
<b>mar/10</b>	276.415,20	,00	276.415,20
<b>abr/10</b>	283.635,00	,00	283.635,00
<b>mai/10</b>	291.886,20	,00	291.886,20
<b>jun/10</b>	291.886,20	,00	291.886,20
<b>jul/10</b>	184.620,60	,00	184.620,60
<b>ago/10</b>	219.688,20	,00	219.688,20
<b>set/10</b>	334.173,60	,00	334.173,60
<b>out/10</b>	447.524,46	,00	447.524,46
<b>nov/10</b>	142.539,48	,00	142.539,48
<b>dez/10</b>	322.828,20	,00	322.828,20
<b>jan/11</b>	294.774,12	,00	294.774,12



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

<b>fev/11</b>	352.738,80	,00	352.738,80
<b>mar/11</b>	312.514,20	,00	312.514,20
<b>abr/11</b>	283.635,00	,00	283.635,00
<b>mai/11</b>	195.966,00	,00	195.966,00
<b>jun/11</b>	158.629,32	,00	158.629,32
<b>jul/11</b>	367.694,10	,00	367.694,10
<b>ago/11</b>	248.051,70	,00	248.051,70
<b>set/11</b>	359.752,32	,00	359.752,32
<b>out/11</b>	260.531,64	,00	260.531,64
<b>nov/11</b>	360.474,30	,00	360.474,30
<b>dez/11</b>	0,00	,00	0,00
<b>jan/12</b>	184.680,00	,00	184.680,00
<b>fev/12</b>	294.084,00	,00	294.084,00
<b>mar/12</b>	294.840,00	,00	294.840,00
<b>abr/12</b>	829.440,00	,00	829.440,00



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

mai/12	209.385,00	,00	209.385,00
jun/12	28.933,20	,00	28.933,20
jul/12	123.346,80	,00	123.346,80
ago/12	376.893,00	,00	376.893,00
set/12	248.216,40	,00	248.216,40
out/12	0,00	,00	0,00
nov/12	0,00	,00	0,00
dez/12	0,00	,00	0,00
<b>TOTAL_CT</b>	<b>13.850.565,44</b>	<b>,00</b>	<b>13.850.565,44</b>

## DA DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, do Processo de Recurso nº 1/3316/2013 e Auto de Infração nº 1/201310690, 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, preliminarmente em relação aos argumentos trazidos pela recorrente: 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



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

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 da perícia demandada. **4) Nulidade por ter sido adotado, no levantamento fiscal, valor errado para o IPI.** Afastada por unanimidade de votos, tendo em vista que o valor utilizado na planilha da autuação para o IPI foi informado pela própria autuada nos seus documentos fiscais. **5) Quanto à decadência do crédito tributário referente ao período de janeiro a junho de 2008.** Resolvem os membros da 4ª Câmara, por maioria de votos, 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. Foram votos vencidos os dos Conselheiros Almir de Almeida Cardoso Junior 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. **6) No mérito.** 1) Ilegalidade da cobrança do ICMS ST, mediante base de cálculo alheia a hipótese de incidência. Afastada por unanimidade de votos tendo em vista que a base de cálculo adotada no levantamento fiscal, com base no preço final do consumidor, está prevista no art. 32, § 3º da Lei. Nº 12.670/96, bem como no Convênio ICMS 37/94. 2) Exclusão da multa em razão da liminar judicial. Acatada por unanimidade de votos, tendo em vista que a medida liminar se refere ao ICMS ST lançado no presente auto de infração. O Conselheiro Renato Rodrigues Gomes, em que pese sua opinião pessoal de que hoje estão sendo julgados os autos de infração não protegidos pela medida liminar, mas considerando que nos julgamentos realizados no dia 23.06.2022 por esta Câmara, ficou decidido que os processos julgados hoje se referem ao ICMS-ST incidente sobre o IPI, em razão do princípio da colegialidade, se curva ao entendimento exarado pela Câmara e vota pelo afastamento da penalidade. A conselheira Dalcília Bruno Soares ressalta que exclui a multa pelo seu entendimento pessoal de que a parte protegida pela liminar é a parcela do ICMS ST calculada



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

sobre o IPI. 7) **Pedido de perícia, arguido em sessão pela parte, para rever o valor do IPI adotado na planilha do auto de infração.** Afastado por unanimidade de votos, tendo em vista que o valor utilizado na planilha da autuação para o IPI foi o informado pela própria autuada nos seus documentos fiscais, não carecendo de revisão. Quanto ao pedido de perícia para averiguar erro na base de cálculo por ter sido utilizado o valor de 137,50 (referente a faturamento por milheiro) ao invés de 2,75 (referente a faturamento em maço) 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 o valor de 137,50 não foi utilizado para calcular o valor do ICMS ST lançado no presente auto de infração, não trazendo qualquer influência a circunstância do faturamento do cigarro ter ocorrido em milheiro ou em maço. **Em conclusão** a 4ª Câmara, decide de forma unânime, conhecer do recurso ordinário interposto e dar-lhe parcial provimento para reformar a decisão de procedência proferida no julgamento de 1ª Instância, no sentido de excluir a multa lançada no auto de infração e julgar **PARCIAL PROCEDENTE** a acusação fiscal, nos termos do voto da conselheira relatora, em conformidade com a manifestação oral, em sessão, do representante da douta Procuradoria Geral do Estado e contrário ao disposto no parecer da Assessoria Processual Tributária.

Presentes a 14ª (décima quarta) sessão ordinária, 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 Almeida Cardoso Júnior, e Renato Rodrigues Gomes. O conselheiro titular Dr. Nelson Bruno do Rego Valença não compareceu à sessão, tendo sua ausência justificada com fundamento nos termos do art. 32, incisos, VI e VII da Port. Nº. 145/2017. O Conselheiro Matheus Fernandes Menezes (1º suplente), também não pode participar da sessão, por motivo de saúde devidamente justificado (teste positivo COVID), tendo ainda que o Conselheiro Francisco Leitão de Sena Junior (2º suplente) renunciou ao mandato, não tendo sido empossado novo suplente em seu lugar. 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. Presente, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária



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

substituta Evaneide Duarte Vieira.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO  
DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 22 de agosto 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: