

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

**Resolução nº 145/2022**

13ª (DÉCIMA TERCEIRA) SESSÃO ORDINÁRIA DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO,  
REALIZADA POR EM 23/06/2022

PROCESSO nº 1/3310/2013      **AUTO DE INFRAÇÃO nº 1/201310753-8**

**RECORRENTE:** CIBAHIA TABACOS ESPECIAIS LTDA    **CNPJ:** 96.833.058/0001-95

**RECORRIDO:** CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

**CONSELHEIRO RELATOR:** FRANCISCO WELLINGTON ÁVILA PEREIRA

**CONSELHEIRA RELATORA DESIGNADA:** DALCÍLIA BRUNO SOARES

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CIGARROS E SIMILARES. Julgado **PARCIAL PROCEDENTE** o lançamento, por maioria de votos. 1. Preliminares de nulidades e perícia afastas. 2. Decadência afastada por se tratar de lançamento de ofício, aplica-se a regra de contagem de prazo prevista no art. 173, I, do CTN. No mérito, restou configurada a infração de falta de recolhimento de parte do imposto devido por Substituição Tributária, originado da conduta do sujeito passivo de não utilizar o preço sugerido a consumidor final no cálculo do imposto a ser retido, determinado pelo Convênio ICMS 37/1994. Recurso Ordinário conhecido e parcialmente provido, por maioria de votos, no sentido de alterar a decisão singular de PROCEDÊNCIA para julgar PARCIAL PROCEDENTE o lançamento, excluindo do valor do crédito tributário a multa sugerida, em conformidade com o parecer da Assessoria Processual Tributária, mas, em desacordo com a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Dispositivos infringidos: artigos 479, I, do Decreto nº 24.569/97 e artigo 32, § 3º, da Lei nº 12.670/96; inciso I, da Cláusula segunda, do Convênio ICMS 37/1994.

**PALAVRAS-CHAVES:** Recolhimento. Substituição. Cigarros. Parcial Procedente. Liminar

**RELATÓRIO:**

O auto de infração relata que o sujeito passivo deixou de reter parte do imposto devido por substituição tributária na forma estabelecida no CONVÊNIO ICMS 37/1994 em decorrência de Liminar obtida em processo judicial, no valor de ICMS R\$ 1.451.848,65, referente ao período de 01/2008 a 03/2009, estando a parte lançada PROTEGIDA, conforme Informação Complementar.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

Na Informação Complementar consta que o estabelecimento autuado exercia atividade de fabricação de cigarros - CNAE Fiscal 1229401, por isso estava obrigada a compor a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária pelo “preço máximo de venda a consumidor” praticado na saída do produto, fixado pelo fabricante, incluídos o IPI, frete, carreto e as demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, conforme determinações do Convênio ICMS 37/1994, entretanto, a empresa utilizou preço diverso, com agregado de 50% (cinquenta por cento), optando pela regra da Cláusula segunda do Convênio ICMS 37/1994.

Destaca que a empresa nunca solicitou sua inscrição como contribuinte substituto no Estado e, não informou ao fisco cearense os preços sugeridos a consumidor final para fins de cálculo da substituição tributária, apesar de ter sido intimada a fazê-lo, tendo sido identificado a existência de "tabelas de preços" junto aos distribuidores e à Receita Federal pela fiscalização.

Ao final o fiscal informa que: “o contribuinte fiscalizado detém medida liminar em mandado de segurança, ficamos obrigados a lançar, preventivamente, o crédito tributário especificado no quadro 2, relativo à parte do ICMS ST que deixou de ser retido.”

O sujeito passivo apresentou **defesa** na qual contesta o lançamento e requer perícia. A 1ª Instância julgou PROCEDENTE o lançamento. O sujeito passivo interpôs **Recurso Ordinário**. A Assessoria Processual Tributária manifestou-se pelo retorno do processo para novo julgamento singular, face a não apreciação de todos os argumentos apresentados pela empresa em sua peça impugnatória.

Em sessão realizada em 13/11/2018, a 4ª Câmara de Julgamento decidiu anular a decisão de primeira instância e determinar o retorno dos autos para novo julgamento, por não ter a decisão singular enfrentado todos os argumentos contidos na peça impugnatória, conforme Resolução nº 229/2018 (fl.261).

Em nova decisão, a 1ª Instância julgou PROCEDENTE o lançamento (fl. 269-305), afastou as preliminares de nulidade, suscitadas pela defesa, e, afastou a decadência pela aplicação da regra do art. 173, I, do CTN. No mérito, entendeu que a matéria gira em torno da composição da base de cálculo, que a existência de preço final sugerido pelo fabricante é fato, por isso deveria ter sido considerado no cálculo do ICMS-ST. Aplicou a penalidade do art. 123, I, c, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

O sujeito passivo interpôs **Recurso Ordinário** (fls. 313-332) no qual argumenta:

- **Preliminarmente**, requer NULIDADE absoluta por desobediência à medida liminar e desvio de finalidade da fiscalização por ter autuado a empresa com a acusação de falta de recolhimento do ICMS-ST quando estava vigente a LIMINAR OBTIDA NO PROCESSO Nº 2005.00023789-4. Argumenta que competia ao Fisco constituir o lançamento apenas do montante do IPI que deixou de ser incluso na base de cálculo do ICMS ST, nas operações com cigarros em função de liminar concedida, mas não poderia impor nova base de cálculo do ICMS ST, utilizando preço **aleatório** de varejo no valor de R\$ 2,75, com aplicação de MULTA punitiva, pois isso representaria descumprimento da ordem judicial que determinava ao fisco se abster de praticar ato coativo ou punitivo;
- **DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO** – referente ao período de janeiro a junho de 2008, devendo ser aplicada a regra do art. 150, § 4º, do CTN, pois, trata-se de ICMS pago a menor, conforme comprovantes juntados aos autos pelo próprio fisco, inexistindo dolo, fraude ou simulação por parte da recorrente, que recolheu o ICMS-ST devido aos cofres do Estado do Ceará, apenas excluiu da base de cálculo do ICMS o montante do IPI;
- No Mérito, argui **ILEGALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS-ST MEDIANTE BASE DE CÁLCULO ALHEIA À HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA**. Afirma que o Fisco não poderia formular base de cálculo do ICMS ST, tendo como parâmetro valor aleatório que configure pauta fiscal quando não existia preço sugerido do cigarro pelo fabricante ao consumidor final;
- Que a recorrente já recolheu antecipadamente a totalidade do ICMS-ST devido nas operações com cigarro, calculado na forma da LEI e autorizado por ordem judicial expressa (liminar em mandado de segurança), ao que requer a desoneração da recorrente da imposição tributária reportada no auto de infração em epígrafe;
- Ainda que o fisco levante o valor do imposto pela diferença controversa, jamais poderia impor sanção de multa, pois a recorrente se encontrava amparada por decisão judicial;

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

- Argumenta que a empresa autuada nunca solicitou sua inscrição na condição de contribuinte substituto junto ao Estado do Ceará e, por isso estaria desobrigada de informar listas de preços em meio magnético, por exegese da Cláusula primeira, do Convênio ICMS 68/02, não podendo a legislação federal ser justificativa para informar preço ao fisco estadual;
- Que somente LEI, em sentido formal, poderia obrigar ao fabricante de cigarro a adotar preço sugerido ao consumidor final, para com este estabelecer a base de cálculo do ICMS-ST, nos termos do art. 8º, §3º, da LC 87/96. Assim, na ausência de LEI imperativa, o ICMS-ST poderia ser calculado a critério opcional do contribuinte substituto com preço que lhe seja mais atrativo, até porque a lei lhe assegura essa faculdade;
- Questiona a multa punitiva com efeito de confisco, pois ao ultrapassar o percentual de 20% do valor do imposto estaria violando o disposto no art. 150, IV, da Constituição Federal;
- requer **perícia** necessária para averiguar erro material na constituição do crédito tributário lançado pelo fisco, tendo em vista a adoção do valor de R\$ 137,50 (cento e trinta e sete reais e cinquenta centavos) para “maço” de cigarro, quando deveria mensurar o valor de R\$ 2,75 (dois reais e setenta e cinco centavos), o que se faz com fulcro nos arts. 98 e 99 da Lei nº 15.614/2014.

A Assessoria Processual Tributária se manifestou no sentido de conhecer o **Recurso Ordinário**, dar-lhe parcial provimento, para modificar a decisão singular de PROCEDÊNCIA para PARCIAL PROCEDÊNCIA do auto de infração, **com a exclusão da multa**, por entender que o lançamento visava prevenir a decadência em questões discutidas judicialmente beneficiadas por Liminar em Mandado de Segurança, fundamentando-se no art. 63, da Lei nº 9.430/1996 e Parecer da Procuradoria do Estado nº 87/2009.

O julgamento do presente processo foi iniciado dia 25/04/2022, depois de solicitado vistas pelo representante da Procuradoria Geral do Estado, o julgamento foi retomado no dia 23/05/22 e, novamente suspenso em razão de pedido de vistas pelo Conselheiro Renato Rodrigues Gomes, tendo sido o julgamento reiniciado e concluído em 23/06/2022.

***Em síntese é o relatório.***

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

**VOTO DA RELATORA:**

Sobre as preliminares de nulidades, decadência e outros pontos controvertidos apresentados pela parte e outros suscitados pelos Conselheiros, durante as sessões de julgamento realizadas nos dias 25/04/2022, 23/05/22, 23/06/2022, sobre os quais me manifestei com base nos fundamentos de fato e de direito abaixo descritos.

Em sessão realizada em 25/04/2022 foram submetidos a votação os seguintes pontos:

**I. Nulidade do lançamento por falta de acompanhamento da fiscalização pela auditoria do Fisco do Estado de São Paulo.: *VOTO NO SENTIDO DE AFASTAR.***

O sujeito passivo é fabricante de cigarros (CNAE Fiscal 1229401) por isso está sujeito às determinações do Convênio ICMS 37/1994 que dispõe sobre o regime de substituição tributária incidente na saída do produto “CIGARRO” em território nacional.

Apesar de ser um contribuinte sediado em outra Unidade da Federação, a empresa autuada estava obrigada a reter e recolher o imposto devido por substituição tributária ao Estado do Ceará, porém nunca solicitou inscrição como contribuinte substituto, assim coube a fiscalização cearense averiguar o efetivo recolhimento do ICMS ST devido ao Estado.

O Convênio ICMS 81/93 estabeleceu que o contribuinte não credenciado deveria efetuar o recolhimento do imposto devido ao Estado destinatário, em relação a cada operação, por ocasião da saída da mercadoria de seu estabelecimento por meio de GNRE, devendo uma via acompanhar o transporte da mercadoria, nos termos da Cláusula sétima do referido Convênio.

A ação fiscal desenvolvida solicitou relatórios das operações, no formato do Convênio ICMS 57/1995, comprovantes de recolhimento do ICMS-ST nas operações com contribuintes deste Estado, tabelas de preço de cigarros a consumidor e demais documentos pertinentes ao ICMS devido por substituição tributária ao Estado do Ceará, solicitados por meio do Termo de Início nº 2013.15578, portanto, não restam dúvidas de que o objeto da fiscalização foram as operações destinadas aos contribuintes cearenses, cuja análise não requer a presença física dos agentes atuantes no estabelecimento da empresa.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

Assim, não se aplica ao caso, a regra que requer credenciamento prévio na Secretaria da Fazenda, Economia ou Finanças da unidade Federada do estabelecimento a ser fiscalizado, posto que é dispensado quando a fiscalização for exercida sem a presença física da autoridade fiscal no local do estabelecimento a ser fiscalizado, nos termos do parágrafo único, da Cláusula nona do Convênio ICMS 81/1993 alterado pelo Convênio ICMS 16/06 (com efeitos a partir de 18/04/2006):

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 à 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.

Pelas razões expostas, afasto a nulidade suscitada com fundamento no parágrafo único da Cláusula nona, do Convênio ICMS 81/93 que dispensa credenciamento prévio junto ao fisco de origem (Estado de São Paulo) quando a fiscalização for exercida sem a presença física da autoridade fiscal no local do estabelecimento a ser fiscalizado.

**II. Nulidade por desobediência à medida liminar. *VOTO NO SENTIDO DE AFASTAR.***

É importante ressaltar a natureza provisória de medida liminar judicial e, a natureza declaratória da sentença definitiva de mérito, pois caso seja favorável ao fisco, o juiz reconhecerá a obrigação da autuada de recolher o imposto mas, não poderá efetuar o ato de “lançamento” deste, pois tal competência é exclusiva do fisco (art. 149, do CTN), por isso, todas as medidas administrativas devem tomadas para apurar e lançar o crédito tributário dentro do prazo decadencial, sem que tal procedimento implique em violação a decisão judicial,

Ressalto que o crédito tributário se encontra com exigibilidade suspensa em função do recurso administrativo impetrado pela autuada, assim independentemente de liminar favorável ao contribuinte, o crédito tributário lançado no auto de infração não é exigível de imediato, conseqüentemente não viola qualquer medida judicial nos termos do inciso, III, do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN):

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

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

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela LCP nº 104, de 2001)

VI - o parcelamento. (Incluído pela LCP nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Cumprir destacar que a liminar impede a execução do crédito tributário, mas não o seu lançamento e julgamento, devendo o processo administrativo ter continuidade no sentido de confirmar ou não o lançamento de ofício, sob pena de perda do direito da Fazenda Pública em decorrência de **decadência**.

Não prospera o argumento de *desvio de finalidade da fiscalização*, pois o agente fiscal não pode ter sua competência de lançar tributo restrita à matéria contestada judicialmente pelo contribuinte, pois o agente fiscal tem o dever legal de rever e apurar o montante de ICMS-ST devido em sua totalidade, calculá-lo de acordo com a legislação tributária e lançar de ofício eventuais diferenças encontradas.

Destaco que o Mandado de Ação Fiscal nº 2013.15327 foi emitido para fiscalizar “contribuinte substituto”, logo, o objetivo da ação fiscal era verificar o recolhimento do imposto devido por substituição tributária sob responsabilidade da empresa autuada, portanto, o agente fiscal estava autorizado a autuar não apenas a parcela que deixou de recolhida pela falta de inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS-ST, mas qualquer assunto pertinente ao ICMS ST devido ao Estado.

No caso, a parcela de ICMS-ST lançada neste auto de infração resulta da diferença de base de cálculo apurada com uso de preço ao consumidor final, que deixou de ser retido pela empresa, que não foi objeto de contestação judicial, portanto, inexistiu o *desvio de finalidade arguido pela parte*.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

Constitui dever legal do agente fiscal efetuar lançamento de ofício sempre que constatar omissão de elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória, nos termos do art. 149, II, III e IV, do CTN, motivo pelo qual afastou a nulidade suscitada pela defesa.

*Em sessão realizada em 23/05/22 foram apresentados novos pontos sobre os quais me manifestei nos seguintes termos:*

**III. Nulidade pelo fato de ter sido denominado nos autos como “parte protegida por liminar” a parcela do ICMS ST que não incide sobre o IPI. VOTO NO SENTIDO DE AFASTAR.**

A decisão liminar, proferida pela Juíza da 5ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Fortaleza determina ao fisco que se abstenha de punir o ICMS em regime de substituição tributária “calculado com exclusão do IPI da base de cálculo do prefalado imposto”:

"Diante o exposto, CONCEDO a medida liminar requerida com o fito específico de 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, até ulterior deliberação desse Juízo'

No presente caso, o fiscal apurou o ICMS devido em regime de substituição tributária em conformidade com as regras estabelecidas no Convênio ICMS 37/1994, utilizou o preço sugerido a consumidor final de R\$ 2,75 por maço (equivalente a R\$ 137,50 por milheiro) e excluiu o “ IPI da base de cálculo do prefalado imposto”, denominou o resultado de “parcela protegida pela liminar” no auto de infração.

A análise do processo judicial mostra que a empresa contestou a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS ST a ser retido em suas operações, previsto no art. 479 do Decreto nº 24.569/97, mas, não contestou judicialmente o preço sugerido a consumidor final, previsto na Cláusula segunda do Convênio ICMS 37/1994, portanto, a matéria que originou a presente acusação não foi objeto de ação judicial, conseqüentemente o valor lançado neste auto de infração **não estava protegido pela liminar** à época da autuação.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

Apesar de o fiscal ter denominado de “parte protegida por liminar” a parcela do ICMS ST que não incide sobre o IPI, constato que tal equívoco não gerou prejuízo a defesa, pois qualquer que seja a denominação da parcela adotada pelo agente fiscal, ele utilizou a mesma fundamentação fática e jurídica em todos os autos de infração lavrados para cobrar ambas as parcelas “protegida” e “não protegida”, conseqüentemente a defesa contraditou a acusação em todos seus aspectos, contestou a composição da base de cálculo feita com a inclusão do IPI e a utilização de preço sugerido ao consumidor.

Observo que o ICMS-ST lançado no auto de infração como sendo “parte protegida por liminar” corresponde exatamente ao valor descrito na planilha fiscal como “Falta de Rec. Protegida”, portanto, não houve troca de valores, nem erros de cálculos, o que permite auferir certeza e liquidez ao crédito tributário.

Em síntese, a simples troca de denominação da parcela lançada como protegida pela liminar não gerou qualquer repercussão no valor do crédito tributário lançado no auto de infração, não interferiu no cálculo do imposto devido, não afetou a fundamentação jurídica da acusação e, sequer implicou em exclusão da multa punitiva, pois essa foi lançada em todos os autos de infração lavrados com expressão “protegidos” e “não protegidos” pela liminar.

De acordo com a Lei nº 15.614/2014 as irregularidades ou omissões passíveis de correção não serão declaradas nulas quando houver elementos suficientes e possíveis à determinação do sujeito passivo, a natureza da infração e ao montante do crédito tributário:

**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.

No caso, a simples troca da denominação nos autos de “parte protegida por liminar” para “parte não protegida por liminar” resolveria a irregularidade existente no processo, sem alterar a determinação do sujeito passivo, a natureza da infração e o montante do crédito tributário descritos no auto de infração, portanto, trata-se de erro sanável, nos termos do art. 84, § 6º da Lei nº 15.614/2014, que não gerou cerceamento ao direito de defesa, pelas razões retro mencionadas **afasto a nulidade suscitada.**

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

**IV. Nulidade por divergência entre o valor/preço do maço descrito nas planilhas e o valor/preço utilizado para a base de cálculo do imposto. *VOTO NO SENTIDO DE AFASTAR.***

A defesa argui ser erro passível de nulidade o fato de constar na planilha fiscal o valor de R\$ 2,80, entretanto, tal valor foi efeito de arredondamento do programa utilizado para confecção da planilha, que não repercutiu no cálculo final do imposto.

Ao refazer manualmente os cálculos da planilha fiscal, constata-se que o valor efetivamente utilizado no cálculo do imposto devido por substituição tributária foi o preço de R\$ 137,50 (equivalente a R\$ 2,75 por maço) de cigarros, portanto, não há erro ou qualquer ajuste a ser feito no levantamento fiscal, motivo pelo qual afasto a nulidade suscitada pela parte.

**V. Nulidade da decisão singular por cerceamento do direito de defesa pela falta de realização de perícia. *VOTO NO SENTIDO DE AFASTAR.***

A recorrente suscitou nulidade porque o julgador indeferiu a perícia solicitada para averiguar a cobrança do imposto calculado com preço de R\$ 137,50 por “milheiro” de cigarros, não considerou o argumento da defesa sobre a existência de notas fiscais emitidas com unidade de medida “maços” de cigarros no período de 07/2011 a 2012.

Ocorre que a defesa formulou o pedido de forma genérica e não apresentou quaisquer notas fiscais emitidas com unidade de medida “maços” de cigarros e, nem indicou quais notas inclusas no levantamento fiscal se enquadrariam nessas condições.

Neste contexto, o julgador singular apreciou o pedido da recorrente com base nas provas existentes no processo à época do julgamento, como não havia indícios de notas fiscais emitidas em “maços” de cigarros, não havia necessidade de perícia, tendo o julgador singular indeferido a perícia com base nos elementos do processo, considerando-os suficientes ao seu convencimento.

Destaco que a empresa somente apresentou notas fiscais emitidas na unidade de medida “maços” de cigarros, depois de iniciada a sessão da 4ª Câmara de Julgamento, até então somente tinham sido anexadas ao processo notas fiscais emitidas em “milheiros”.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

Outro aspecto relevante é que o presente auto de infração se refere ao ICMS-ST devido em operações realizadas em 01/2008 a 03/2009, enquanto a defesa afirma que a mudança de “milheiro” para “maço” de cigarros ocorreu no período de 07/2011 a 2012, portanto, o argumento utilizado para solicitar perícia não se aplica ao presente lançamento.

Pelas razões retro mencionadas afasto a nulidade da decisão singular por cerceamento ao direito de defesa suscitada pela parte, entendo que o julgador singular agiu de acordo com as provas existentes nos autos, pois a recorrente não havia apresentado prova capaz de contrapor o levantamento fiscal.

**VI. Decadência do crédito tributário referente ao período de janeiro a junho/2008. VOTO NO SENTIDO DE AFASTAR.**

A defesa argui decadência 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 foi lavrado em 10/07/2013.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferiu a Súmula nº 555 manifestando-se no sentido de que se aplica a regra geral de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, I, do CTN quando não houver declaração do débito e a legislação atribuir ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.(Súmula 555, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015)

(...) “Há a hipótese, entretanto, de o sujeito passivo não cumprir, ou cumprir de modo diverso, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo fisco não poderá ser caracterizada como mera homologação, já que esta pressupõe a existência das providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa. Nesse caso, cabe ao fisco, na forma estabelecida pelo art. 149 do CTN, proceder ao lançamento de ofício, que é executado também nos casos de omissão ou inexecução do sujeito passivo no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos. Com efeito, em tais casos, não há o que se homologar.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

Assim, afastada a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições concernentes ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, I, do CTN, isto é, contam-se 5 (cinco) anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia haver sido efetuado.” (VOTO) REsp 973189/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 04/09/2007, DJ 19/09/2007, p. 262). (AgRG no AREsp 76977/RS)

Cumprido destacar que o fisco não homologa “operação” declarada mas, sim imposto “lançado” pelo contribuinte, assim quando tal lançamento não existe ou foi realizado de modo diverso do que determina a legislação, gera a necessidade de o fisco lançá-lo de ofício para suprir omissão e inexatidão praticada pelo contribuinte, deixando de ser aplicável a regra pertinente ao lançamento por homologação, prevista no art. 150, §4º, do CTN.

No caso, a empresa não efetuou o cálculo do ICMS-ST como determina o Convênio nº 37/1994, omitiu preço ao consumidor do produto “cigarros” sugerido pelo fabricante a consumidor final quando foi solicitado pelo fisco, sendo identificado o referido preço por outros meios alheios a vontade da empresa.

Em suma, o lançamento ora analisado foi realizado **de ofício** pela autoridade fiscal que tinha cinco anos para fazê-lo nos termos do art. 173, I, do CTN, ou seja, a contagem iniciava-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme entendimento jurisprudencial do STJ:

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

Considerando que a infração foi praticada no período de 01/2008 a 03/2009, a contagem do prazo decadencial iniciou-se no primeiro dia do exercício seguinte de 2009, encerrando-se em 31/12/2013, assim o auto de infração lavrado em 10/07/2013, com ciência em 18/08/2013, conclui-se que o lançamento ocorreu dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.

Pelas razões expostas, afasto a decadência suscitada, por se tratar de lançamento de ofício, nos termos do art. 149, inc. III e V do Código Tributário Nacional (CTN), atraindo a aplicação do art. 173, I, também do CTN.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

**VII. Ilegalidade da cobrança do ICMS ST mediante base de cálculo alheia à hipótese de incidência. VOTO NO SENTIDO DE AFASTAR.**

A Lei nº 12.670/96 prevê que o regime de substituição tributária nas operações interestaduais dependerá de acordo firmado entre este Estado e as demais unidades da Federação interessadas:

Art. 18. (...)

§ 1º O regime de substituição tributária nas operações interestaduais dependerá de acordo entre este Estado e as demais unidades da Federação interessadas.

Neste contexto, o Convênio ICMS 37/94 representa as regras de substituição tributária estabelecidas por acordo firmado entre os Estados para operações com cigarro, dentre as quais a que estabelece a base de cálculo com "preço sugerido ao público pelo fabricante", conforme Cláusula segunda, inciso I, do citado Convênio.

Ressalta-se que o art. 479, I, do Decreto nº 24.569/97 admite o uso do preço máximo de venda a varejo fixado por autoridade competente, quando fixado em pauta fiscal cuja autoridade responsável é o Secretário da Fazenda:

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

I - nas operações internas e interestaduais, relativamente a cigarro e outros produtos derivados do fumo, exceto 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;

Assim, o dispositivo supra não constitui uma opção ao contribuinte, pois este não é autoridade e, nem tem competência legal para fixar preço de venda a varejo para fins de base de cálculo de substituição tributária, sendo mero responsável pelo recolhimento e repasse pelo recolhimento do referido imposto.

Não há pauta fiscal com o preço máximo de venda a varejo fixado por autoridade competente para produto cigarro, assim aplica-se a parte do dispositivo que determina a utilização do preço sugerido ao público pelo fabricante, portanto, inexistente conflito entre os dispositivos retro citados.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

Entendo que o contribuinte substituto não tem liberdade de definir qual preço irá utilizar para fins de base de cálculo do ICMS-ST, pois no regime de substituição o ICMS não se restringe a venda direta aos clientes, o imposto é devido por toda cadeia subsequente de vendas até o consumidor final. Assim como o preço previsto no regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2012) não é aplicável ao cálculo de imposto de competência estadual (ICMS).

Neste contexto, afasto o argumento da recorrente por entender que a legislação tributária obriga ao sujeito passivo adotar o **valor ao consumidor final sugerido pelo fabricante** como base de cálculo, com fundamento no art. 32, § 3º, da Lei nº 12.670/96 e inciso I, da Cláusula segunda, do Convênio ICMS nº 37/94.

**VIII. Sobre o IPI não poder compor a base de cálculo do ICMS ST. VOTO NO SENTIDO DE AFASTAR.**

Ressalto que a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária encontra amparo legal no art. 479 do Decreto nº 24.569/1997 e demais normas pertinentes a substituição tributária.

Entretanto, o ponto suscitado não é pertinente ao presente auto de infração, posto que esse não se refere à parcela do ICMS ST que incide sobre o IPI mas, sim sobre a diferença de base de cálculo resultante da aplicação do preço sugerido a consumidor final, previsto na Cláusula segunda do Convênio ICMS 37/1994, motivo pelo qual deve ser afastado tal argumento.

*Em sessão realizada dia 23/06/2022, foram suscitados os seguintes pontos, sobre os quais me manifestei no sentido de:*

**IX. Nulidade por ausência nos autos das notas fiscais elencadas nas planilhas do auto de infração, suscitada em sessão. VOTO NO SENTIDO DE AFASTAR.**

Considerando que o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) é necessário apenas para acompanhar o trânsito da mercadoria até o destino, conforme art. 176-I, §1º do Decreto nº 24.569/97, sendo um mero espelho da respectiva Nota Fiscal Eletrônica cujos dados foram transportados para a planilha fiscal:

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

Art. 176-I. Fica instituído o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE), conforme leiaute estabelecido no Ato COTEPE nº 72/2005, de uso obrigatório, para acompanhar o trânsito das mercadorias e para facilitar a consulta da NF-e, prevista no art. 176-P.

§ 1º O DANFE somente poderá ser utilizado para transitar com as mercadorias após a concessão da Autorização de Uso da NF-e de que trata o inciso III do art. 176-G, ou na hipótese prevista no art. 176-L.

Afasto a nulidade suscitada por entender que as notas fiscais se encontram perfeitamente identificadas nas planilhas fiscais, permitindo assim ao contribuinte acessar as notas fiscais no Portal da Nota Fiscal Eletrônica e, obter a posse física dos respectivos DANFE's para anexá-los, caso quisesse contrapor qualquer dado citado no levantamento fiscal, como a unidade de medida (maço e milheiro), por exemplo. Logo, a ausência física dos DANFE's nos autos não causou qualquer prejuízo a defesa.

**X. Limitação do crédito tributário ao valor do ICMS-ST incidente sobre o IPI, pelo fato de o auto de infração mencionar que o valor lançado se refere à parte protegida pela liminar.**  
*VOTO NO SENTIDO DE AFASTAR.*

Os Autos de Infração nº (s) 201310754 e nº 201310753 foram lavrados porque o sujeito passivo deixou de recolher parte do imposto de substituição tributária (ICMS-ST) devido nas operações destinadas à empresa **SÉRGIO LUIS V PARENTE ME**, portanto, originam-se de um único fato gerador descrito nas notas fiscais que foram objeto de ambos os autos, tendo sido o imposto apurado dividido em duas parcelas qualificadas como “protegida” e “não protegida” pelo agente fiscal em razão da liminar judicial vigente à época.

Apesar de autuadas separadamente as parcelas de ICMS-ST, os autos de infração relatam as mesmas questões fáticas e jurídicas para fundamentar o lançamento, ambos citam como infração a *falta de recolhimento do ICMS devido no regime de substituição tributária*, citam como fato motivador da autuação a inobservância no cálculo do ICMS-ST das regras previstas no Convênio ICMS 37/1994, ambos compartilham de uma única planilha fiscal, pois tem por objeto as mesmas notas fiscais, estão fundamentados nos mesmos dispositivos infringidos e aplicam a mesma penalidade.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

A metodologia adotada pela fiscalização foi recalcular o ICMS-ST, utilizando o preço de venda do cigarro ao consumidor para constituir a correta base de cálculo do referido imposto, sendo obrigado a excluir o IPI em virtude da liminar, o resultado apurado recebeu a denominação de “Falta de Rec. Protegida” na coluna da planilha fiscal, restando assim delimitada a matéria tributável.

Cumpra-se frisar que o ICMS-ST lançado no auto como sendo “**parte protegida por liminar**” corresponde exatamente ao valor descrito na planilha fiscal como “Falta de Rec. Protegida”, portanto, não houve troca de valores, nem erros de cálculos. Há compatibilidade entre o crédito tributário lançado no auto de infração e o resultado apurado na planilha fiscal, inclusive quanto a qualificação da parcela, logo, inexistente motivo para modificar tais valores.

Apesar de entender que houve equívoco do fiscal em denominar de “Falta de Rec. Protegida” a coluna da Planilha Fiscal que contém a diferença de imposto apurado com preço ao consumidor, calculado com exclusão do IPI (Base - IPI), entendo que tal irregularidade não tem o condão de modificar o crédito tributário regularmente constituído, nos termos do CTN:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.(CTN)

O objeto do auto de infração é definido pelo fato que motivou a autuação, juntamente com as circunstâncias fáticas relatadas e os documentos probatórios (relatórios, planilhas, demonstrativos etc.), os quais devem ser analisados conjuntamente:

Art. 41. O auto de infração a que se refere o artigo anterior será gerado por meio de sistema eletrônico corporativo e deve conter os seguintes elementos:

§ 2º O relato da infração deverá conter a descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação e das circunstâncias em que foi praticado, fazendo-se acompanhar dos relatórios, planilhas, demonstrativos e demais levantamentos indispensáveis à comprovação do ilícito narrado produzidos em meio digital inclusive. (Decreto nº 32.885/2018)

Convém ressaltar que no Brasil prevalece a teoria da substanciação, no qual se identifica a causa a partir dos fundamentos de fato e de direito, ou seja, “da mihi facta dabo tibi jus” (dá -me os fatos e te darei o direito), portanto, o sujeito passivo se defende dos fatos e, não apenas dos fundamentos jurídicos indicados ou de expressão como “protegida” e “não protegida” descrita no auto de infração.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

Considero que o uso da expressão “protegida pela liminar” e “não protegida pela liminar” não define o objeto da autuação, não repercutiu no cálculo do crédito tributário lançado e, sequer implicou em exclusão da multa pelo agente fiscal, pois todos os autos de infração foram lavrados com destaque da multa punitiva.

Neste contexto, afasto a proposta de **limitar o lançamento ao valor do ICMS-ST incidente sobre o IPI**, pois tal procedimento modificaria a matéria tributável delimitada pelo agente fiscal, pois incluiria o IPI dentro de um crédito tributário originalmente constituído com a exclusão do referido imposto na base de cálculo, conforme cálculos da planilha fiscal.

Em face ao exposto, voto no sentido de que o valor do crédito tributário lançado no auto de infração seja mantido, pois este corresponde a parcela de imposto totalizado na planilha fiscal, que foi corretamente transportado para o auto de infração, não sendo o mero equívoco na denominação da parcela como “protegida” fator determinante do objeto da acusação, mas sim os elementos fáticos e jurídicos relatados que devem ser analisados em conjunto com os elementos probatórios anexados aos autos.

**XI. Em relação à alegação de que não é devida a aplicação da multa, por estar protegida pela liminar. VOTO FAVORÁVEL.**

Apesar de o agente fiscal ter qualificado como “protegida por liminar” a parcela de imposto resultante da diferença de base de cálculo do ICMS-ST, apurada com a exclusão do IPI, ele lançou ICMS e MULTA no auto de infração.

De acordo com a Lei nº 9.430/1996 quando o crédito tributário estiver com exigibilidade suspensa por medida liminar, ele deverá ser constituído para prevenir a decadência, sem o lançamento de ofício de multa:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos [incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#), não caberá lançamento de multa de ofício.

Aplicando-se por analogia a legislação tributária federal, nos termos do art. 108 do CTN, conclui-se que o agente fiscal não deveria ter lançado multa sobre a parcela que ele próprio qualificou como sendo “protegida por liminar”.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

Apesar de entender que a parcela protegida pela liminar é o ICMS-ST que incide sobre o IPI que não foi objeto deste lançamento, considero que o agente fiscal estabeleceu um critério jurídico quando interpretou que a liminar protegia a diferença de base de cálculo apurada neste auto de infração e, ao expressar tal condição gerou uma expectativa de direito no contribuinte de não ser penalizado.

O critério jurídico adotado pela autoridade lançadora na qualificação da parcela como “protegida por liminar” deve ser respeitado, pois ele detém competência privativa para determinar a matéria tributável, nos termos 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Considerando que a medida liminar, obtida pela autuada em 2005, determinou que a autoridade coatora se abstinhasse “da prática de ato coativo ou punitivo decorrentes do recolhimento antecipado do ICMS em regime de substituição tributária” calculado com exclusão do IPI da base de cálculo do prefalado imposto, nas operações com cigarros destinadas diretamente para empresas comerciais atacadistas.

Considerando que o agente fiscal denominou de “protegida por liminar” a parcela de imposto resultante da diferença de base de cálculo do ICMS-ST, apurada com a exclusão do IPI, concluo que o critério adotado pelo fiscal impedia o lançamento de ofício da multa punitiva, pois este era o comando expresso na liminar judicial, vigente à época do lançamento.

Pelas razões expostas, manifesto-me favorável a exclusão da penalidade exclusivamente pelo uso da expressão “protegida por liminar” no auto de infração, por ser essa a única consequência jurídica gerada pelo entendimento do fiscal de que a diferença de base de cálculo do ICMS-ST, apurada com exclusão do IPI, estaria protegida pela liminar.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

**XII. Realização perícia para rever o valor do IPI arguida em sessão pela parte. VOTO NO SENTIDO DE AFASTAR.**

A lei assegura a autoridade julgadora liberdade na apreciação das provas, que inclui decidir sobre a realização ou não de perícia técnica, podendo indeferir o pedido quando considere a perícia prescindível ou impraticável e/ou quando o processo tenha elementos comprobatórios suficientes para análise do mérito, nos termos do art. 86 do Decreto nº 32.885/2018:

Art. 86. A autoridade julgadora na apreciação da prova formará livremente seu convencimento, determinando, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

O contribuinte requer perícia para que seja revisto o valor do IPI utilizado no levantamento fiscal, ocorre que tal pedido é pertinente de análise apenas nos autos de infração lavrados para cobrar o ICMS-ST que incide sobre o IPI, o que não é o caso dos autos.

Cumprido destacar que o crédito tributário ora analisado corresponde a diferença de base de cálculo do ICMS-ST, apurada em razão do preço do milho, calculado com a exclusão do IPI, portanto, o referido imposto federal não repercutiu no valor lançado no presente auto de infração.

Com base no exposto sugiro indeferir o pedido de perícia por não haver pertinência dos quesitos formulados aos fatos imputados na autuação, sendo suficientes à análise do mérito os elementos contidos nos autos, nos termos do art. 97 da Lei nº 15.614/2014:

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

II – não observada a pertinência dos quesitos formulados aos fatos imputados na autuação;

III – os fatos forem incontroversos e os elementos contidos nos autos forem suficientes à formação de seu convencimento;

V – a verificação for prescindível ou relacionada com documentos cuja juntada ou modo de realização seja impraticável;

Pelas razões expostas, manifesto-me contrária a realização de perícia com fundamento nos incisos II, III e V, do art. 97 da Lei nº 15.614/2014.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

**DO MÉRITO**

O Auto de Infração nº 201310676 tem como objeto a diferença do imposto devido por substituição tributária que deixou de ser retido pela empresa CIBAHIA, situada em São Paulo, quando emitiu notas fiscais destinadas a **SÉRGIO LUIS V PARENTE ME**, localizada no Ceará (CNPJ 86.892.056/0001-13), em operações interestaduais realizadas no período de 01/2008 a 03/2009.

O sujeito passivo defende que o Convênio nº 37/94 não é lei, por isso ele teria a opção de estabelecer a base de cálculo tomando “por base o preço praticado pelo substituto” adicionado ao percentual de 50% (cinquenta por cento), conforme inciso II da **Cláusula segunda**:

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

Ocorre que o inciso II, da **Cláusula segunda** expressamente se refere a “saída dos demais produtos”, não inclui o “cigarro” porque este tem **base de cálculo definida** como sendo o preço máximo de venda a consumidor fixado pelo fabricante, previsto no inciso I.

A Recorrente argumenta que “*somente LEI em sentido formal poderia impor ao fabricante de cigarro a adoção do preço sugerido ao consumidor final, não cabendo ao Fisco adotar preço sem previsão legal*”, também, argumentou que sendo fabricante não efetua venda direta ao usuário final, inexistindo tal preço sugerido ao consumidor final.

Cumpram-se destacar que o regime de substituição tributária consiste em antecipar o imposto devido em uma cadeia de operações subsequentes, na denominada substituição para frente ou para trás, o objetivo é evitar evasão fiscal e assegurar de imediato o recolhimento do imposto devido em outras etapas até o consumidor final, não se restringindo ao fato gerador da operação realizada entre fabricante e seu distribuidor.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

De acordo com a Constituição Federal de 1988, o contribuinte substituto é responsável pelo pagamento de imposto “cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente”, nesse sentido age na qualidade de “fiel depositário” do imposto retido, obrigando-se a recolher e repassar aos Estados o ICMS devido pelas vendas subsequentes, não apenas o que incide na operação que realiza diretamente com seus clientes:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de 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.

Neste contexto, não prospera o argumento de que por ser fabricante não efetuará venda direta ao usuário final e, por isso inexistiria preço sugerido ao consumidor final. O valor de imposto devido em operações sujeitas ao regime de substituição tributária não é “opcional”, não cabe ao contribuinte substituto escolher o “melhor” ou “menor” preço, nem decidir sobre quais despesas (IPI, frete etc) irão compor a base de cálculo, tendo o referido regime regras próprias estabelecidas na legislação tributária, as quais o contribuinte está obrigado a cumprir:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (CTN)

Não merece prosperar o argumento da Recorrente de que não há lei que torne imperativo ao contribuinte a obrigação de utilizar preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, pois, o contribuinte sujeita-se as regras impositivas previstas em toda a legislação tributária, não apenas àquela criadas em LEI, em sentido estrito, as quais estabelecem regras gerais, cabendo a legislação ordinária disciplinar sobre aspectos mais específicos e necessários ao fiel cumprimento de obrigações principais e acessórias.

A Constituição Federal de 1988 atribui aos Estados a competência para instituir imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços – ICMS, cabendo a lei complementar dispor sobre substituição tributária:

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

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

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária

A Lei Complementar nº 87/96 autoriza que a base de cálculo para fins de substituição tributária seja o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador quando existir o referido preço:

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. (Lei Complementar nº 87/96)

No âmbito estadual, a Lei nº 12.670/1996 dispõe que existindo preço sugerido pelo fabricante, este poderá ser tomado como base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária:

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.

Neste contexto, o termo “podará” constitui uma faculdade dos Estados de estabelecer a base de cálculo dentro dos parâmetros estabelecidos em Lei, pois é deles a competência assegurada pela Constituição Federal, o que afasta qualquer interpretação que resulte em dar ao responsável tributário, o direito de “escolher” a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária.

O sujeito passivo exerce atividade principal de fabricação de cigarros - CNAE Fiscal 1229401 e, na qualidade de contribuinte substituto sujeita-se as determinações previstas no Convenio ICMS nº 37/1994 que atribui ao estabelecimento Industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, conforme Clausula Primeira:

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.** (grifei)

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

O Convênio ICMS 37/1994 determina que a base de cálculo a ser utilizada para fins de cálculo do imposto devido por substituição tributária será o preço fixado a consumidor final pelo fabricante do produto, nos termos do inciso I da **Cláusula segunda**:

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;

Nesse sentido, o Decreto nº 24.569/1997 estabelece que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária de cigarro deve corresponder ao “preço máximo de venda a varejo fixado por autoridade competente”, ou seja pelo Secretário da Fazenda e, no caso de inexistir preço fixado em pauta fiscal, deve ser utilizado o preço sugerido ao público pelo fabricante:

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

I - nas operações internas e interestaduais, relativamente a cigarro e outros produtos derivados do fumo, exceto 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;

O estabelecimento industrial está obrigado a remeter ao órgão fazendário responsável pela substituição tributária de cada unidade da Federação, a lista atualizada dos preços em meio magnético, que “correspondente ao preço máximo de venda a varejo fixado por autoridade competente, ou na falta deste, o preço sugerido ao público pelo fabricante” nos termos do Convênio ICMS 37/1994.

Cláusula Segunda. A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária será: (...)

§ 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. (Cláusula segunda, Convênio ICMS 37/1994)

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

Art. 479.

§ 2º O contribuinte substituto remeterá à Célula de Execução da Substituição Tributária e do Comércio Exterior - Cesut -, lista atualizada dos preços referidos no inciso I, em meio magnético, sob pena de ter a sua inscrição suspensa ou cancelada, aplicando-se o disposto no § 2º da Cláusula. (Decreto nº 24.569/1997)

O sujeito passivo não informou ao fisco cearense o preço de consumidor final a que estava obrigado na qualidade de contribuinte substituto, nos termos do §2º do art. 479 do RICMS e, nem o informou depois de ser intimado, assim não restou outra alternativa ao fisco investigar junto ao mercado local o referido preço para fins de cálculo da substituição tributária devida nas operações realizadas.

Consta nos autos, foto de um cartaz com o preço de venda de R\$ 2,75 por carteira do cigarro fabricado pela autuada (fls.12), segundo o fiscal tal preço foi confirmado em diligência realizada junto ao distribuidor. Analisando as planilhas fiscais identifica-se que o referido preço foi utilizado como sendo o preço final ao consumidor para compor a base de cálculo do ICMS-ST, tendo sido adotado o preço de R\$ 137,50 por milheiro no levantamento, que equivale a preço de R\$ 2,75 por “maço” de cigarro.

Cumprido destacar que o fisco agiu dentro do âmbito de sua competência quando procedeu a revisão da retenção do ICMS-ST efetuada pela autuada, constando que o valor retido estava em desacordo com o que determina a legislação tributária, sendo seu dever lançar de ofício o imposto efetivamente devido para fins de evitar a decadência

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;

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

Considerando que a autuada estava obrigada a reter o ICMS ST, calculado com o preço sugerido ao consumidor final, conforme determina a legislação tributária retro mencionada, entendo que a inobservância da regra prevista no inciso I, da Cláusula segunda do Convênio ICMS 37/1994 gerou a falta de recolhimento do ICMS-ST lançado no auto de infração, restando caracterizada a infração tributária.

Ressalto meu entendimento pessoal de que o valor lançado neste auto de infração **não estava protegido pela liminar** à época da autuação, entretanto, voto favorável a exclusão da multa punitiva lançada em função de constar no relato do auto de infração que a parcela de ICMS-ST lançada estava “protegida por liminar”, gerando uma expectativa de direito ao contribuinte de que não seria penalizado sobre a diferença de base de cálculo do ICMS-ST, apurada com exclusão do IPI, sendo essa a única consequência jurídica gerada pelo equívoco na denominação de qual parcela do ICMS-ST estaria efetivamente protegida pela liminar.

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Ordinário, dar-lhe parcial **provimento** para modificar a decisão de procedência proferida no julgamento de 1ª Instância, para julgar **PARCIAL PROCEDENTE** o lançamento, excluindo a multa do valor do crédito tributário e, mantendo o ICMS pelo valor lançado no auto de infração.

**É como voto.**

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

PERÍODO	ICMS	MULTA
01/2008	R\$ 4.135,06	-
02/2008	R\$ 2.067,53	-
03/2008	R\$ 1.378,35	-
04/2008	R\$ 2.343,18	-
05/2008	R\$ 5.174,48	-
06/2008	R\$ 103.370,80	-
07/2008	R\$ 201.816,59	-
08/2008	R\$ 155.861,99	-
09/2008	R\$ 194.601,24	-
10/2008	R\$ 161.573,65	-
11/2008	R\$ 201.874,42	-
12/2008	R\$ 141.310,59	-
01/2009	R\$ 153.871,57	-
02/2009	R\$ 97.975,37	-
03/2009	R\$ 24.493,84	-
TOTAL	R\$ 1.451.848,62	-

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

**DECISÃO:**

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, 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) **Em relação ao argumento da parte suscitada em sessão de nulidade por ausência nos autos das notas fiscais elencadas nas planilhas do auto de infração.** Afastada de forma unânime, em razão dos membros entenderem que as notas fiscais encontrarem-se bem identificadas nos autos, bem como em face das mesmas notas encontrarem-se em posse do contribuinte; 2) **Em relação ao ponto suscitado em sessão pelo conselheiro Renato Rodrigues Gomes, que o fato do auto de infração mencionar que o crédito tributário lançado se refere à parte protegida pela liminar, limitaria o valor crédito ao ICMS-ST incidente sobre o IPI.** Afastada por maioria de votos, por entender que nos autos a metodologia adotada pela fiscalização está clara: a de recalculer o valor do ICMS-ST devido pela autuada considerando como base de cálculo o valor de venda do maço de cigarro ao consumidor. Restando também claro que houve apenas um erro material ao denominar o ICMS-ST, lançado no auto, como parcela protegida pela liminar, pois os cálculos apresentados na planilha dos autos informam a verdadeira parcela do ICMS ST a que se refere o auto de infração, ou seja, a parcela que não incide sobre o IPI. Os conselheiros Almir de Almeida Cardoso Júnior e Renato Rodrigues Gomes, votaram contrários ao entendimento majoritário, por entenderem que o relato se refere à parte protegida pela liminar e está se refere à exclusão do IPI da base de cálculo do ICMS ST, então o valor do ICMS lançado deve ser aquele do ICMS-ST sobre o IPI, devendo também ser excluída a multa. Entendem que o que caracteriza o auto de infração não é valor a ele atribuído, mas as questões fáticas e jurídicas expostas no relato da infração, bem como na informação fiscal de fls. 22 a 23. 3) **Em relação à alegação de que não é devida a aplicação da multa, por estar protegida pela liminar.** Acatada por maioria de votos. A conselheira Dalcília Bruno Soares, manifestou-se favorável a exclusão da penalidade exclusivamente pelo uso da expressão “protegida por liminar” no auto de infração, sendo essa a única consequência jurídica gerada pelo entendimento do fiscal de que estaria protegida pela liminar a diferença de base de cálculo do ICMS-ST apurada, sem a inclusão do IPI, o qual deve ser espeitado com fundamento no art.142 do CTN. Os conselheiros Almir Almeida Cardoso Júnior e o Renato Rodrigues Gomes,

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

se manifestaram pela exclusão da multa, porém entenderam que o lançamento se refere à de parcela de ICMS-ST sobre IPI. Foram votos vencidos os conselheiros Francisco Wellington Àvila Pereira e Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima, que opinaram pela não exclusão da multa, por entenderem que o lançamento se refere à parcela de ICMS-ST que não incide sobre o IPI. 4) **Realização Perícia para rever o valor do IPI** arguida em sessão pela parte. Afastada por unanimidade votos entendendo que o presente processo não se refere ao IPI na base de cálculo do ICMS-ST. **No mérito:** a 4ª Câmara, decide por maioria de votos, conhecer do recurso ordinário interposto, para dar parcial provimento, para reformar a decisão de procedência proferida no julgamento de 1ª Instância, para julgar **PARCIAL PROCEDENTE** a acusação fiscal, nos termos do voto da conselheira relatora, excluindo do valor do crédito tributário aplicado, a multa sugerida, em conformidade com o disposto no parecer da Assessoria Processual Tributária, em desacordo com a manifestação oral, em sessão, do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Presente à sessão, realizando sustentação oral do recurso, o advogado Dr. Niedson Manoel de Melo. Na sessão de julgamento realizada em 25.04.2022 foram julgados os seguintes pontos: 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. Na sessão de julgamento realizada em 23.05.2022 foram julgados os seguintes pontos: 1. **Quanto à nulidade pelo fato de ter sido denominado nos autos como “parte protegida por liminar” a parcela do ICMS ST que não incide sobre o IPI:** por maioria de votos, a 4ª Câmara decide afastar a nulidade por entender que não houve cerceamento do direito de defesa, sendo o erro sanável nos termos do art. 84, § 6º da Lei nº 15.614/2014. Foram vencidos os Conselheiros Almir de Almeida Cardoso Júnior e Matheus Fernandes Menezes que votaram pela confirmação da nulidade. 2. **Quanto à nulidade por divergência entre o valor/preço do maço descrito nas planilhas e o valor/preço utilizado para a base de cálculo do imposto:** por unanimidade de votos, a 4ª Câmara decide afastar a nulidade suscitada tendo em vista que o valor de R\$ 2,75 foi o efetivamente utilizado para definição da base de cálculo do imposto devido, tendo sido o valor de R\$ 2,80 apenas um

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

efeito de arredondamento do programa utilizado para confecção da planilha sem qualquer efeito no cálculo final do imposto. 3. **Quanto à nulidade da decisão singular por cerceamento do direito de defesa pela falta de realização de perícia:** por unanimidade de votos, a 4ª Câmara decide afastar a nulidade tendo em vista que a recorrente não apresentou, até a data do julgamento, nenhuma prova capaz de contrapor o levantamento fiscal. 4. **Quanto à decadência do crédito tributário referente ao período de janeiro a junho/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, inc. III e V 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 Conselheiros Almir de Almeida Cardoso Júnior, Renato Rodrigues Gomes e Matheus Fernandes Menezes que entenderam pela ocorrência da decadência suscitada por se tratar de lançamento por homologação, tendo em vista ter ocorrido recolhimento, ainda, que parcial do crédito tributário referente ao período do auto de infração, atraindo a aplicação do art. 150, parágrafo 4º do CTN. 5. **Quanto à ilegalidade da cobrança do ICMS ST mediante base de cálculo alheia à hipótese de incidência:** por unanimidade de votos, a 4ª Câmara decide afastar a suposta ilegalidade apontada, tendo em vista haver previsão na legislação tributária para adotar como base de cálculo o valor ao consumidor final sugerido pelo fabricante. Os Conselheiros Francisco Wellington Ávila Pereira, Dalcília Bruno Soares e Gerusa Marília Alves Melquíades de Lima, fundamentaram seus votos no art. 18, § 1º, da Lei nº 12.670/96 combinado com a Cláusula 2º, I, do Convênio ICMS nº 37/94. Os Conselheiros Almir de Almeida Cardoso Júnior, Renato Rodrigues Gomes e Matheus Fernandes Menezes fundamentaram seus votos no art. 32, § 3º, da Lei nº 12.670/96 combinado com o art. 479, I, do Decreto nº 24.569/97 e com o art. 157 e seguintes do Decreto nº 4.544/2012 (Regulamento do IPI). 6. **Quanto à alegação de que o IPI não pode compor a base de cálculo do ICMS ST: a 4ª Câmara,** por voto de desempate do presidente, entendeu que esse ponto suscitado não se aplica ao presente auto de infração, tendo em vista que esse processo não se refere à parcela do ICMS ST que incide sobre o IPI, em consonância com o entendimento dos Conselheiros Dalcília Bruno Soares, Francisco Wellington Ávila Pereira e Gerusa Marília Alves Melquíades de Lima. Os Conselheiros Renato Rodrigues Gomes, Almir de Almeida Cardoso Júnior e Matheus Fernandes Menezes, entenderam que o IPI deve fazer parte da base de cálculo do ICMS ST e que o presente processo se refere à parcela do ICMS ST sobre o IPI.



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

Presentes a 13ª (DÉCIMA TERCEIRA) sessão ordinária, sob a Presidência do Dr. Michel André Bezerra Lima Gradvohl, os Conselheiros Francisco Wellington Ávila Pereira, Dalcília Bruno Soares, Gerusa Marília Alves Melquíades de Lima, Almir de Almeida Cardoso Junior e Renato Rodrigues Gomes. O conselheiro titular Dr. Nelson Bruno do Rego Valença não compareceu à sessão, tendo sua ausência justificada com fundamento 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, ainda, a Secretária 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.

Dalcília Bruno Soares  
CONSELHEIRA RELATORA

Michel André Bezerra Lima Gradvohl.  
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA

Rafael Lessa Costa Barboza  
PROCURADOR DO ESTADO

Ciente em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_