



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

RESOLUÇÃO Nº 097/2010

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

35ª SESSÃO ORDINÁRIA EM 10/02/2010

PROCESSO Nº: 1/3969/2007

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200708092

AUTUANTE: ROSILENE SOUSA C MACIEL MATRICULA Nº: 105765-1-2

RECORRENTE: ATLAS COMERCIAL DE COMBUSTÍVEL LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: JOSÉ SIDNEY VALENTE LIMA

**EMENTA: ICMS- SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ÁLCOOL ETÍLICO HIDRATADO CARBURANTE. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. A responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária recai sobre o adquirente das mercadorias quando o contribuinte substituto não faz a retenção e o recolhimento do imposto. Na espécie, a empresa atuada adquiriu álcool etílico hidratado carburante de distribuidor, que não promoveu a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária. Infringência ao art. 464 do Dec. nº 24.569/97, combinado com os art. 21, inciso IV e art. 431, § 3º do mesmo diploma regulamentar. Infração sujeita a multa prevista no art. 123, inciso I, alínea "c" da Lei nº 12.670/96. Afastada nulidade suscitada pela recorrente e seu pedido de perícia. Confirmada, por unanimidade de votos, a decisão de primeira instância, que julgou PROCEDENTE o lançamento fiscal. Recurso voluntário conhecido e desprovido.**

## RELATÓRIO

Consta do auto de infração em lide a acusação de que a empresa acima identificada deixou de recolher o ICMS normal e o devido por substituição tributária nas aquisições de álcool etílico hidratado carburante promovidas no período de janeiro a abril de 2007 no valor de R\$ 102.125,00.

A autoridade fiscal deu como infringidos os artigos 21, inciso IV e 431, § 3º do Dec. nº 24.569/97, aplicando a penalidade prevista no artigo 123, inciso I, alínea "c" da Lei nº 12.670/96.

Complementando o relato da infração, a agente do fisco acrescenta as seguintes informações:

- I- Que a empresa autuada exerce atividade de revenda varejista de combustíveis automotivos;
- II- Que a autuada adquiriu álcool etílico hidratado carburante da empresa GARRA DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA, que não fez a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária;
- III- Que a SEFAZ, através da Célula de Macrosegmentos, CEMAS, encaminhou o ofício nº 04/2006 ao SINDIPOSTOS, orientando e esclarecendo acerca da responsabilidade tributária dos postos revendedores, quando adquirissem combustíveis sem a retenção do ICMS devido por substituição tributária;
- IV- Que foi realizado juntos os postos de combustíveis ação fiscal com vista a levantar o imposto devido, sendo concedido prazo para o recolhimento espontâneo do ICMS devido;
- V- Que a empresa GARRA DIST. DE COMBUSTÍVEIS LTDA, impetrou mandado de segurança visando sustar a cobrança do ICMS devido por substituição tributária de seus destinatário/clientes, sendo que a medida liminar concedida foi suspensa pelo Tribunal de Justiça do Estado;
- VI- Foi atribuída a autuada a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS substituição tributária nas aquisições cujas notas fiscais não continha o seu destaque;

O procedimento fiscal é instruído como os seguintes documentos: Ordem de serviço 2007.16340, termo de intimação nº 2007.14225, ofício nº 4/2006 expedido pela CEMAS, cópia da decisão que suspendeu a medida liminar concedida a empresa GARRA Dist. De Comb. Ltda, recibo de devolução de documentos fiscais, quadro demonstrativo do ICMS a recolher, cópias das notas fiscais emitidas pela GARRA em favor da autuada, cópias do livros movimentação de combustíveis e cópia do AR referente a intimação da lavratura do auto de infração.

Tempestivamente a empresa autuada apresentou impugnação ao feito fiscal.

Na instância de primeiro grau a julgadora decidiu pela procedência da autuação.

Inconformada com a decisão singular, a empresa autuada dela recorre, alegando a improcedência do lançamento fiscal com amparo nos seguintes argumentos:

- Que adquire álcool combustível de empresa distribuidora, que já recolhe o ICMS sob o pálio do regime de substituição tributária. Logo, a cobrança do substituído, conforme proposto na autuação, além de ferir o próprio § 3º do art. 431 do Dec. nº 24.569/97, passa a cobrar em duplicidade o ICMS devido na operação;

- Que a distribuidora, ao adquirir o combustível para distribuição, já recolhe na indústria, como substituto tributário, o ICMS devido, inclusive as notas fiscais de venda vêm com um carimbo indicando esse regime de recolhimento, comprovando o recolhimento do ICMS quando da compra da mercadoria;

- Que não pode ser co-responsável por dívida inexistente de ICMS, nem muito menos pode ser obrigado a pagar tributo que não existe, já que sua responsabilidade aflora tão-somente quando o documento fiscal próprio não indicar o valor do ICMS objeto da substituição e quando o imposto não houve sido retido, o que não ocorreu no presente caso, visto que a distribuidora recolheu o ICMS no regime de substituição tributária;

- Que foi concedida em 20/02/2006 medida liminar em favor da distribuidora, afastando a incidência do Comunicado 12/2005 da SEFAZ, que determinava que o ICMS devido por substituição tributária fosse recolhido de acordo com o valor da operação e não sobre a pauta fiscal instituída pelo aludido comunicado. Em razão disso, o Fisco Estadual passou a cobrar o recolhimento do ICMS das pessoas que não são contribuintes nem obrigados como substitutos tributários.

- Ante a referida situação a distribuidora impetrou mandado de segurança, cujo objeto era obter uma ordem judicial que determinasse a suspensão da cobrança do ICMS substituição tributária das empresas que figuraram como destinatárias da operação de venda de álcool combustível;

- Que o ato nº 58/2005 COTEPE serve apenas como diretriz de preço ao consumidor final e não a operação para aquisição realizada pelo distribuidor;

- Que a cobrança do ICMS com base no comunicado 12/2005 fere os princípios da legalidade, razoabilidade e proporcionalidade;

- Que a modificação da base de cálculo equipara-se a majoração do imposto e por isso só pode ser realizado mediante autorização por lei específica na forma do parágrafo 1º do artigo 97 do CTN e art. 150, I, da CF/88, não podendo ser aceita norma de caráter genérico que prevê a periódica atualização da base de cálculo do

tributo porque não supre a omissão, muito menos por Decreto ou portaria do poder executivo, quanto mais em um comunicado interno;

- Que se torna essencial apurar o valor exato que foi recolhido de ICMS nas operações envolvidas no suposto crédito apresentado para pagamento, visto que o recolhimento nunca deixou de ser efetuado pela distribuidora, que o fazia com base no valor da operação e não no preço de pauta fiscal, razão pela qual entende ser necessário um exame pericial na documentação pertencente a distribuidora (Garra Dist. De Combustível Ltda) e indústria que lhe forneceu combustível, a fim de apurar diferença de ICMS que porventura exista;

- Que existe liminar em seu favor, exarada nos autos do processo nº 2007.0033.0347-9, em trâmite na 3ª vara da Fazenda Pública, a qual proíbe que seja cobrado o ICMS devido por substituição tributária das empresas que adquiriram álcool etílico hidratado carburante da empresa GARRA Distribuidora de combustível Ltda.

A Consultoria Tributária opina pela confirmação da decisão de primeira instância.

É o relatório.

## VOTO DO RELATOR

Discute-se no presente processo a exigência de crédito tributário decorrente da falta de recolhimento do ICMS normal e o devido por substituição tributária sobre as aquisições de álcool etílico hidratado carburante, promovidas pela autuada no período de janeiro a abril de 2007, no valor de R\$ 102.125,00.

A questão debatida nos presentes autos é recorrente nesta Câmara de Julgamento, que já firmou posicionamento sobre a matéria, no sentido de confirmar a procedência do lançamento fiscal.

Considerando que o voto da Conselheira Eliane Resplande Figueiredo de Sá no julgamento do processo de nº 1/4002/2007 traduz muito bem a posição adotada por mim e pelos membros desta colenda corte acerca da matéria versada neste processo, peço vênia a ilustre Conselheira para reproduzir o seu voto, adotando-o como fundamento desta decisão:

*“A questão é: a empresa autuada, ora recorrente, adquiriu da empresa GARRA DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEL LTDA o combustível álcool etílico hidratado carburante (AEHC) para a comercialização a varejo no Estado do Ceará durante o exercício de 2007. Acontece que, aludida distribuidora não promoveu a retenção do imposto bem como não o recolheu, transferindo a responsabilidade para seus adquirentes, conforme previsto nos artigos 21, inciso IV e §3º do art.431 do RICMS.*

*Fora realizado todo um levantamento de notas fiscais de aquisição de álcool etílico hidratado combustível (AEHC) nas quais não constava o destaque do ICMS próprio (de obrigação direta) ou a indicação no seu corpo de que o ICMS próprio e o ST foram retidos, portanto passíveis de cobrança no destinatário (recorrente).*

## DO MANDADO DE SEGURANÇA

*O Mandado de Segurança foi impetrado por Garra Distribuidora de Combustíveis Ltda para o fim de impedir que seus clientes sofressem cobrança de tributo, o que foi acatado pelo Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública.*

*Em seu pedido, contido na inicial do mandado de segurança, a empresa postulante daquela ação mandamental pede expressamente a determinação no sentido de que “a autoridade coatora se abstenha de cobrar qualquer ICMS das destinatárias de produtos da impetrante, sob o argumento de que a impetrante não recolhera o imposto devido, devendo tornar sem efeito todo e qualquer Termo de Intimação entregue aos clientes/destinatários da impetrante”.*

*Ocorre que, a liminar anteriormente concedida no Processo de Nº 2006.0023.5816-6 fora suspensa em 27/04/2007.*

"Por todos esses motivos, defiro o pedido de suspensão dos efeitos da decisão liminar concedida pelo Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública nos autos do Processo nº 2006.0023.5816-6, em face dos novos argumentos trazidos neste pedido renovatório".

#### DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

**Art.431** - A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS na condição de contribuinte substituto, poderá ser atribuída, em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, que seja contribuinte do ICMS."

§1º ...

§2º ...

§3º - Além de outras hipóteses previstas na legislação, a substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, quando o documento fiscal próprio não indicar o valor do ICMS objeto da substituição, ou quando o imposto não houver sido retido". (GN)

O Convênio ICMS nº 100 de 20 de agosto que estabeleceu a forma de cálculo da margem de valor agregado nas operações co AEHC a seguir:

**Cláusula primeira.** Em substituição aos percentuais previstos no Anexo I a que se refere o inciso I do §1º da cláusula terceira do Convênio ICMS 03/99, de 16 de abril de 1999, bem como o disposto no Convênio ICMS 70/97, de 25 de julho de 1997, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a adotar nas operações promovidas por distribuidora de combustíveis, a margem de valor agregado obtida na forma deste convênio, relativamente as saídas subseqüentes com álcool etílico hidratado combustível".

Ressalte-se que, na cadeia comercial de combustível líquido não derivado de Petróleo (Álcool hidratado) têm-se as seguintes etapas: Usina ou destilaria - distribuidor - Posto revendedor - consumidor final.

## DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Destacaremos, algumas considerações a respeito da Substituição Tributária.

**REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA:** Consiste em técnica de tributação em que se desloca a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido por um contribuinte para uma terceira pessoa em relação a um determinado fato gerador, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este, responsabilidade supletiva pelo cumprimento da obrigação tributária. Esta sistemática facilita bastante a arrecadação, tendo em vista que nessa técnica o legislador determina que se antecipe uma incidência considerando ocorrido o que deveria ocorrer. O ICMS é cobrado, portanto, antes da ocorrência do fato gerador.

A substituição tributária concernente ao ICMS e de conformidade com a situação jurídica por ela disciplinada pode ser:

' **\_ Regressiva:** diz-se daquela situação jurídica em que a lei atribui ao destinatário de uma determinada mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido na operação anterior. Os motivos que levam o legislador a assim proceder, via de regra, são a maior confiabilidade que desfruta uma determinada categoria de contribuintes, a falta de organização administrativa do contribuinte de fato, a comodidade do fisco arrecadar os impostos devidos, e outros motivos de acordo com a natureza das operações realizadas.

- **Progressiva:** ocorre quando o diploma legal atribui a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido em operações subseqüentes a uma terceira pessoa, definindo, por antecipação, o valor a ser retido e recolhido, apesar de se referir a um fato futuro e incerto, o sujeito passivo de uma obrigação ainda não acontecida assim como a base de cálculo, que também é presumida, em razão de referir-se a uma operação que a situação de fato indica que irá acontecer. O fato gerador, supõe-se, ocorrerá em etapa futura e será praticado por outros contribuintes do ICMS'.

Quanto as Notas fiscais, nelas não há nenhuma indicação de que o imposto já tenha sido recolhido. É fato notório que o ICMS substituição indicado nas Notas Fiscais não foi recolhido. A responsabilidade atribuída ao posto, portanto, é válida.

Não resta dúvida de quem comprou beneficiou-se pelo preço diferenciado. Tinha o conhecimento do valor. O SINDISPOSTO estava cômico do que estava ocorrendo.

O ofício emitido pela Célula de Macro-Segmentos - Setor de Combustíveis é bastante peremptório ao recomendar ao Presidente do Sindipostos/Ce o teor do ofício junto aos postos revendedores varejistas de combustíveis para que os mesmos cumprissem as determinações da SEFAZ e da ANP com vistas a evitar a aplicação de penalidades aos mesmos, ou seja, os postos de combustíveis seriam responsáveis pelo ICMS-ST na qualidade de contribuintes substituídos, vez que, a substituição tributária não exclui a

responsabilidade do contribuinte substituído, quando o documento fiscal próprio não indicar o valor do ICMS objeto da substituição, ou quando o imposto não houver sido retido, como já se destacou na fundamentação legal retro mencionada.

### **DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

Quanto aos argumentos da recorrente de que não pode ser co-responsável por dívida inexistente de ICMS, nem muito menos pode ser obrigado a pagar tributo e que não existe co-responsabilidade da empresa atuada como foi afirmado; e que o posto defendente não pode ser co-responsável por dívida inexistente de ICMS, nem muito menos pode ser obrigado a pagar tributo; e que não existe co-responsabilidade da empresa atuada não podem prosperar.

Denomina-se responsável o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, isto é, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, seu vínculo com a obrigação decorre de dispositivo expresso em lei.

Consoante ensinamento do insigne Hugo de Brito Machado a responsabilidade tributária está sempre ligada ao descumprimento do dever, isto é, à não prestação. É a sujeição de alguém à sanção. Tal sujeição geralmente é de quem tem o dever jurídico, mas também pode ser atribuída a quem não o tem.

O sentido da responsabilidade aqui tratada diz respeito ao sentido estrito, isto é, é a submissão de determinada pessoa, em virtude de disposição legal expressa, que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.

Melhor consolidando, ressaltamos o Art.136 do CTN onde se evidencia que nas infrações tributárias a **responsabilidade é objetiva**, ou seja, independe da culpa ou da intenção do agente ou do responsável, salvo disposição em lei em contrário. Independe, também, da existência de prejuízo.

Ainda, concernente a responsabilidade destaque-se que também respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, todos os que, de qualquer forma, concorrem para a sua prática ou dela se beneficiem. (Parágrafo único do Art.877- RICMS).

Configura-se, assim, "infração toda ação ou omissão, voluntária ou não, praticada por qualquer pessoa que resulte em inobservância de norma estabelecida pela legislação pertinente ao ICMS." (Art.874 Dec.24.569/97).

O ilícito tributário é decorrente da violação das normas juridico-tributárias. O Estado objetivando disciplinar sua tributação, fiscalização e arrecadação preconiza tais normas.

O direito impositor de tributos não deixa de ser um ramo jurídico por excelência sancionatório.



A exação tributária não deixa de ser uma penalidade. Afirma o eminente Ives Granda da Silva em sua obra - Da Sanção Tributária: "espontaneamente, muitos poucos dariam sua contribuição ao Estado. A norma, que o exige, é sempre examinada com resistência, ao contrário da maior parte das normas sociais, cujo cumprimento faz-se naturalmente, sendo o castigo exceção colocada à margem para os casos excepcionais de desrespeito".

Devemos tomar ciência de que a sanção visa a preservação da ordem, a tranquilidade da sociedade, a reparação do dano e, em especial no que tange ao Direito Tributário, compeler o contribuinte a trazer sua participação para que as necessidades públicas sejam satisfeitas.

No Direito Tributário o caráter social das sanções ganha uma qualidade peculiar, visto que o ato ilícito que deu origem à imposição da penalidade propaga seus efeitos de modo difuso, ou seja, tem relevância para a toda a coletividade, visto que, o átimo do lançamento de um tributo constitui não só a geratriz da obrigação tributária, mas também a transfiguração de seu objeto; se antes ele constituía parte de patrimônio privado, agora ele ingressou (potencialmente) no erário - é crédito público. O interesse público deve, portanto, prevalecer sobre o privado.

#### **DO PEDIDO DE PERÍCIA**

A recorrente argumenta que a perícia contábil é o meio probandi essencial para o direito da ora defendente, por isso tem e deve ser concedido a instrumentalidade da perícia contábil na documentação fiscal da empresa Garra Distribuidora de Combustível Ltda e indústria que lhe forneceu combustível como produtora do mesmo e assim, requer: que seja concedido o direito a realização de perícia contábil na empresa Garra Distribuidora de Combustível Ltda e na indústria que lhe forneceu o combustível, apurando-se a incrível diferença do ICMS cobrado na autuação e a nulidade do mesmo auto, posto que não representa o valor correto do suposto tributo a recolher.

Ocorre que, o pedido de prova pericial suscitado pela recorrente, a bem da verdade, não envolve questões que requeiram propriamente a produção de prova pericial, vez que, não houve o recolhimento do imposto e não há nada que justifique perícia para tal.

Não vislumbramos, "in casu", a menor possibilidade de vir a recorrente a ser prejudicada ou cerceada no seu direito de defesa pela não realização da prova pericial que se afigura, além de desnecessária, de caráter meramente protelatório.

O Decreto 25.468/99 determina, peremptoriamente, que quando requerida à prova pericial o impugnante deverá fazer constar em seu pedido à formulação de quesitos. Procedimento não adotado pela empresa. Ao contribuinte cabe o ônus de impugnar com especificidade os pontos que entende controversos e relevantes e não ao julgador.

Portanto, não há como deixar de imputar a empresa recorrente o ilícito tributário. Houve a eclosão do Fato Gerador nascendo, assim, o liame obrigacional de se recolher o imposto. Deste modo, é patente à infração”.

Ressalte-se, por fim, que o deferimento da liminar em mandado de segurança atinente ao processo nº 2007.0033.0347-9, em 28.07.2009, ocorreu quando o auto de infração em lide já havia sido lavrado, não podendo ser aplicada ao presente caso. Ademais, a concessão de medida liminar não possui o condão de impedir a constituição de crédito tributário, mas sim de suspender a sua exigibilidade.

Ante ao exposto, **VOTO** pelo conhecimento do Recurso Voluntário, negando-lhe provimento para, após afastar a nulidade suscitada pela recorrente e o seu pedido de perícia, confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª Instância, de acordo com a manifestação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

#### DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS:.....R\$ 102.125,00  
Multa:.....R\$ 102.125,00  
TOTAL:.....R\$ 204.250,00

**DECISÃO:**

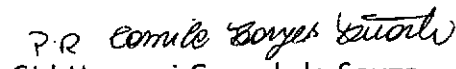
Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente ATLAS COMERCIAL DE COMBUSTÍVEIS LTDA e recorrido CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Resolvem os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, negar-lhe provimento para, após afastar a preliminar de nulidade arguida pela recorrente, confirmar a decisão CONDENATÓRIA proferida em 1ª instância, nos termos do voto do relator, conforme parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 15 de 03 de 2.010.

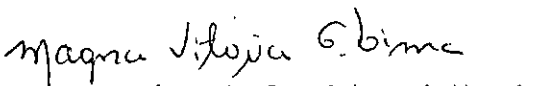
  
Dulcimeire Pereira Gomes  
PRESIDENTE

  
José Sidney Valente Lima  
CONSELHEIRO RELATOR

  
Cid Marconi Gurgel de Souza  
CONSELHEIRO

  
Maria Elineide Silva e Souza  
CONSELHEIRA

João Fernandes Fontenelle  
CONSELHEIRO

  
Magna Vitória de Guadalupe L Martins  
CONSELHEIRA

Jannine Gonçalves Feitosa  
CONSELHEIRA

  
Alfredo Roberto Gomes de Brito  
CONSELHEIRO

Vito Simon de Moraes  
CONSELHEIRO

Matteus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO