



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

RESOLUÇÃO Nº.: 113 /2010
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO
33ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 09/02/10
PROCESSO Nº.: 1/4536/2007
AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/200709394-5
RECORRENTE: D X COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS LTDA
RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
AUTUANTE: Francisco Marcelo Silva de Menezes
MATRÍCULA: 105.845-1-5
RELATORA: Conselheira Jannine Gonçalves Feitosa
REVISORA: Conselheira Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins

EMENTA: ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO NA FORMA E PRAZOS REGULAMENTARES - 1. A empresa autuada não recolheu o ICMS Próprio/Substituição Tributária, decorrente do não recolhimento pela empresa contribuinte substituta, em operação de aquisição de *Álcool Etílico Hidratado Carburante - AEHC*, referentes aos meses de fevereiro, abril e julho/06. Recurso voluntário conhecido e não provido. 2. Auto de infração julgado **PROCEDENTE**, por unanimidade de votos, nos termos da decisão condenatória exarada no juízo singular, em conformidade com o parecer da Consultoria Tributária adotado pelo representante da dita Procuradoria Geral do Estado. Afastada a preliminar de nulidade argüida pela recorrente. 3. Infringência aos artigos 21, IV; 73; 74; 431, § 3º e art. 464 do Decreto 24.569/97. 4. Penalidade prevista no art. 123, I, alínea "c" da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03.

RELATÓRIO

A peça exordial reporta-se ao auto de infração lavrado por *falta de recolhimento do ICMS – Próprio/Substituição Tributária*, decorrente da aquisição de *Álcool Etílico Hidratado Carburante –AEHC*, por contribuinte substituído, no que concerne aos meses fevereiro, abril e julho/06, no montante de R\$ 25.622,75, consoante comprova o *Demonstrativo de Débito do ICMS Próprio e de Substituição Tributária* de fls. 07. O ilícito fiscal supramencionado originou-se de uma ação fiscal designada pela ordem de serviço nº. 2007.15996,



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

objetivando executar *diligência fiscal específica – falta de recolhimento de ICMS*, referente ao período de 01/01/06 a 30/04/07, junto à empresa *D X Comércio de Combustíveis e Derivados Ltda*, inscrita no CNAE como *comércio a varejo de e lubrificantes*, estabelecida em Fortaleza/Ce. Auto de infração lavrado em 30/07/07, com fulcro nos artigos 73/74 do Decreto 24.569/97.

A ciência do início da ação fiscal foi realizada em 30/05/07, de forma pessoal, consoante comprova a assinatura do representante da empresa no termo de intimação nº. 2007.14258 de fls. 06, ocasião em que foi intimada a apresentar no prazo de 10 (dez) dias os livros e documentos fiscais descritos no termo retro.

O processo, originalmente, foi instruído com o auto de infração nº. 1/200709394-5, informações complementares às fls. 03/04, ordem de serviço nº. 2007.15996, termo de intimação nº. 2007.14258 às fls. 06, *Demonstrativo de débito do ICMS Próprio e de Substituição Tributária* (exercício 2006/2007) às fls. 07, cópia da nota fiscal de entrada às fls. 08, *Cadastro do Contribuinte do ICMS* às fls. 09/11, termo de juntada às fls. 12, cópia de AR e termo de revelia às fls.13/15. O auto, em epígrafe, relatou *in verbis*:

“FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUICAO TRIBUTARIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. APOS A ANALISE FISCAL CONSTATOU-SE FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS NORMAL E SUBSTITUICAO TRIBUTARIA, CONFORME INFORMACOES EM ANEXO.” (sic)

Às informações complementares, o autuante consignou que após realizar ação fiscal junto à contribuinte ora autuada, constatou a falta de recolhimento do *ICMS Próprio/Substituição Tributária* como *Contribuinte Responsável*, devido pela aquisição de *Álcool Etílico Hidratado Carburante – AEHC*, nos termos do *Demonstrativo de Débito do ICMS Próprio e de Substituição Tributária* de fls. 07, fundamentando tal responsabilidade tributária no art. 21, IV; 431, §3º do Decreto 24.569/97. Ademais, carrou a legislação supracitada, enunciando breve memória do cálculo auferido do demonstrativo retro. Acerca do o valor do *Preço Médio Ponderado a Consumidor Final – PMPF* do *Álcool Etílico Hidratado Carburante – AEHC*, ressaltou que são alterados por Atos da COTEPE, elencando no texto, os atos a que se referem. Por fim, notificou às *Informações Complementares*, a disponibilização dos livros e documentações apresentadas à auditoria para a realização da referida ação fiscal, nos termos do



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

que dispõem o art. 1º, XXI do Decreto 26.033/00 que alterou o § 4º e acrescentou os §5º e §6º do art. 822 do Decreto nº. 24.569/97.

O auditor sugeriu como penalidade, a preceituada no art. 123, I, alínea “c” da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03, ou seja, o pagamento de multa equivalente a uma vez o valor do imposto. Por tais fatos, foi produzida a demonstração que se segue:

Base de Cálculo	R\$ 0,00
Alíquota	0%
ICMS (principal)	R\$ 25.622,75
Multa (100%)	R\$ 25.622,75
TOTAL	R\$ 51.245,50

A ciência do auto de infração foi realizada em 30/07/07, por via postal, consoante se depreende da cópia do AR e termo de juntada de fls.23/24, a teor do art. 34, § 3º do Decreto 25.468/99, oportunidade em que a contribuinte fora intimada a recolher o crédito tributário em 20 (vinte) dias ou, em igual prazo, impugnar o presente auto de infração.

O termo de revelia foi lavrado em 04/09/07, entretanto, a empresa contribuinte havia protocolado defesa em 06/08/07, tornando desta forma, o termo de revelia sem efeito.

A impugnante apresentou defesa tempestivamente às fls. 27/30, instruída com documentos de fls. 31/36, onde, prefacialmente mencionou que a *Garra Distribuidora de Combustíveis Ltda* (fornecedora da autuada), por força de liminar concedida em sede de ação mandamental, fora eximida de pagar o *ICMS Substituição Tributária* com base na pauta fiscal do *Comunicado 12/05*, no qual previa fato gerador presumido do ICMS. Assim, em virtude dessa concessão judicial, impetrou *Mandato de Segurança* em 27/09/06, cuja finalidade era coibir a cobrança do ICMS em referência, das destinatárias dos produtos da Garra. Assinalou ainda, que o Estado do Ceará conseguiu a suspensão da primeira liminar expedida no Processo 2006.0001.7460-2, pronunciando livre a cobrança do *ICMS - Substituição Tributária* de toda a cadeia. Posteriormente, o ente federado igualmente conseguiu a suspensão da liminar do segundo processo (2006.0023.5816-6) por ilegitimidade ativa, tendo em vista que a *Garra Distribuidora de Combustíveis Ltda* não poderia pleitear direito alheio. Enunciou que, frente aos fatos descritos, a SEFAZ fiscalizou os postos de abastecimento de derivados de petróleo, cobrando o imposto



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

supostamente devido e não recolhido por força das liminares exaradas. Asseverou ser indevido o ICMS cobrado, uma vez que os impostos já foram recolhidos pela empresa fornecedora da autuada, com fulcro no art. 435 do RICMS, ao invés de fundamentar na pauta fiscal prevista no *Comunicado 12/05*. Afirmou mais, que a autuada deixou de recolher os impostos devidos, pois o *ICMS - Substituição Tributária* é devido ao contribuinte substituto, no caso, a *Garra Distribuidora de Combustíveis Ltda*. Ademais, a impugnante asseverou que ainda tinha em seu favor liminar, que embora suspensa, ainda continua em discussão em juízo, gizando mais, que a tese da ilegalidade da pauta fiscal do *Comunicado 12/05* defendida pela empresa *Garra Distribuidora de Combustíveis Ltda* apresenta bastante ressonância no seio da jurisprudência pátria. Repisou que é ilegal a cobrança do *ICMS - Substituição Tributária* da requente, pois o mesmo foi recolhido pela *Garra Distribuidora Ltda* no regime determinado pela medida liminar enquanto vigente e, atualmente, tendo em vista a suspensão da liminar, deve ser cobrado a ela o tributo, até porque, a mesma se sub-roga de todas as obrigações do contribuinte substituído, na dicção do art. 431, § 2º do Decreto 24.569/97. Por fim, requereu a **NULIDADE** da ação fiscal, em face da questão se encontrar “*sub-judice*”. Protestou ainda, provar o alegado por todos os meios de provas admitidos em direito, notadamente depoimento pessoal dos impetrantes, juntada de novos documentos, etc.

Às fls. 32/35 dos autos, a autuada acostou decisão concessiva da liminar, no mandado de segurança de nº. 2007.0015.0216-4, dos impetrantes *VM Revendedora de Petróleo Ltda e Outros*, na qual consta determinação no sentido de que o impetrado *Coordenador da Administração Tributária do Estado do Ceará* se abstenha de cobrar o *ICMS - Substituição Tributária* relativo à operação em tela, junto à distribuidora *Garra Distribuidora de Combustíveis Ltda*.

O julgador singular, após breve relato dos fatos, discorreu sobre os argumentos da defesa, considerando-os todos insubsistentes para análise do processo, tendo em vista a não comprovação de suas alegativas. Elucidou que a concessão de liminar em ação judicial não tem o poder de impedir a constituição de crédito fiscal, conforme entendimento exarado pelo nobre *Procurador do Estado Mateus Viana Neto*, através do Parecer da PGE nº. 081/2006, onde esclareceu que não obstante a existência de liminar, o *Processo Administrativo Tributário* deve manter o seu trâmite normal, objetivando aperfeiçoar o lançamento do crédito tributário, pois, para que a exigibilidade deste seja suspensa, deverá o mesmo estar constituído, assim, as hipóteses previstas no art. 151 do CTN não impedem, tampouco dispensam a constituição do crédito através do lançamento. No tocante a obrigação legal do recolhimento do *ICMS - Substituição Tributária* ressaltou a clarividência do art. 431 §3º do RICMS, no qual 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, adequando-se



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

ao presente caso. Apresentou ressalva ao *Demonstrativo de Débito do ICMS Próprio e de Substituição Tributária*, pois inferiu que não deveria ser abatido o ICMS - Normal no cálculo da *Substituição Tributária*, em razão de não ter sido recolhido o imposto pelo contribuinte substituto; tampouco deveria ser cobrado o ICMS - Normal, que é de responsabilidade da *Garra Distribuidora de Combustível Ltda.* Atestou o respeito ao direito de defesa, uma vez que todos os requisitos legais para o seu preenchimento foram atendidos, contudo observou que a autuada não apresentou nenhum dado ou documento hábil que ensejasse uma averiguação pericial. Diante do exposto, julgou **PROCEDENTE** a ação fiscal, intimando a autuada a recolher à Fazenda Pública Estadual a importância descrita na inicial, com os devidos acréscimos legais, no prazo de 20 (vinte) dias a contar da ciência dessa decisão, ou em prazo idêntico, interpor recurso ao *Conselho de Recursos Tributários*, na forma da legislação processual vigente.

A prolação de sentença pelo órgão julgador teve intimação expedida em 15/09/09 às fls. 46, contudo, observa-se que, embora não se vislumbre nos autos o modo de envio da comunicação supra, tampouco da ciência da contribuinte, esta apresentou recurso voluntário tempestivo, convalidando o ato de ciência da decisão.

Insatisfeita com a decisão da instância singular, apresentou recurso voluntário tempestivo às fls. 47/48, instruído com documentos de fls. 49/56, onde imputou como, absolutamente ilegal, a decisão proferida pelo contencioso, posto que descumprisse frontalmente a liminar exarada pelo juízo da 3ª *Vara da Fazenda Pública*, na qual determinou a inércia da SEFAZ no que tange a cobrança do ICMS - *Substituição Tributária* referente à operação em testilha, junto à distribuidora *Garra Distribuidora de Combustíveis Ltda.*, cuja cópia se encontra acostada ao processo. Ademais, alegou que tal descumprimento poderá ensejar a cobrança de multa diária por descumprimento de ordem judicial, além de outras medidas. Requereu o cessar imediato de qualquer nova cobrança do ICMS - *Substituição Tributária*, solicitando que o presente feito administrativo fique suspenso até decisão final de mérito do referido processo.

A *Consultoria Tributária*, através do Parecer 397/09, esclareceu que quando do deferimento da liminar em sede de Mandado de Segurança, em 19/10/09, o auto de infração já se encontrava formalizado, assim, como a medida não tem efeito retroativo, não pode ser aplicada ao caso. Reafirmou que a concessão de medida liminar em mandado de segurança não tem o poder de suspender o andamento do *Processo Administrativo Tributário*, pois somente a decisão final pode interferir no processo. Nesse sentido, transcreveu pensamento do doutrinador Ricardo Alexandre sobre o assunto. Embasou esse entendimento no que preconiza o art. 142 do CTN, permitindo que o processo em exame tenha o seu trâmite normal enquanto espera decisão final do mandado. Quanto ao cerne da questão, elucidou que a *Substituição Tributária* não exclui



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

a responsabilidade do contribuinte substituto, quando o documento fiscal próprio não indicar o valor do ICMS objeto da substituição, ou quando o imposto não houver retido, como bem preconiza o art. 431 §3º. do RCMS. Assim, comprovou que na operação em lide não ocorreu a retenção, nem mesmo o recolhimento de ICMS, transferindo assim, a responsabilidade tributária para a empresa adquirente *DX Comércio de Combustíveis e Derivados Ltda.* Logo, como a atuada não procedeu à retenção e o recolhimento do ICMS substituição tributária, ficou sujeita à penalidade inserta no art. 123, I, alínea "c" da Lei nº.12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03. Isto posto, sugeriu o conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento, para que seja confirmada decisão proferida em primeira instância, decidindo pela **PROCEDÊNCIA** do feito fiscal.

Os autos foram encaminhados, para apreciação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer, que dormita às fls. 59/61.

É o relatório.

VOTO DA RELATORA

Trata-se de recurso voluntário interposto por ***D X COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS LTDA*** em face de ***CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA*** objetivando, em síntese, a revisão da decisão exarada na instância originária inerente ao auto de infração sob o nº. 1/200709394-5 na dicção da legislação processual vigente. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, a requerente fora atuada por ***falta de recolhimento do ICMS – Próprio/Substituição Tributária***, por contribuinte substituído, na forma e nos prazos regulamentares, detectado através de ***diligência fiscal específica – falta de recolhimento de ICMS***, consoante comprova o ***Demonstrativo de Débito do ICMS Próprio e de Substituição Tributária*** de fls. 07, referente aos meses de fevereiro, abril a julho/06, no montante de R\$ 25.622,75.

A empresa atuada arguiu preliminar de nulidade, em face de questão se encontrar "*sub júdice*", contudo a preliminar suscitada pela recorrente não merece acolhida, pelas razões de fato e direito a seguir expostas.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

A tese recursal trazida a termo nos autos, impele que se faça uma breve digressão acerca das funções do Estado, colimando tornar hialina a esfera de atuação de cada poder. A *Teoria da Separação dos Poderes* sistematizada pelo filósofo francês Montesquieu traçou características essenciais para a organização política do Estado, na busca incessante de impedir governos absolutistas, bem como a produção de normas tirânicas. Neste contexto, urge ressaltar que apesar de o poder soberano ser único, suas funções são diversas, motivo pelo qual foi instituído órgão próprio para cada uma destas funções, cada “poder” tem então, estabelecido suas autonomias/limites, através de texto legal, que delineia suas funções típicas e atípicas, tornando-os harmônicos e independentes entre si, consoante dispõe o texto magno:

Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

A prática de atos de chefia de Estado, chefia de Governo e atos de administração são preponderantes do Poder Executivo, que, quando no exercício de suas funções normais não precisa de consulta ou autorização, contudo, quando extrapolam suas competências originárias, somente podem fazê-lo, se expresso no Código Supremo. Oportuna e escorreita, a este propósito, a lição do insigne administrativista Carvalho Filho¹:

(...) Quanto à função jurisdicional, o sistema constitucional pátrio vigente não deu margem a que pudesse ser exercida pelo Executivo. A função jurisdicional típica, assim considerada aquela por intermédio da qual conflitos de interesses são resolvidos com o cunho de definitividade (res judicata), é praticamente monopolizada pelo Poder Judiciário, e só em casos excepcionais, como visto, e expressamente mencionados na Constituição, é ela desempenhada pelo Legislativo.

Partindo dessa premissa, chega-se à ilação de que, ao Judiciário cabe a função de resolver em definitivo os conflitos de interesses da sociedade. Resulta do exposto, que através do controle político, ele controla o Executivo e Legislativo, pelo controle da legalidade e constitucionalidade de seus atos, preservando a harmonia entre as instituições. Por outro lado, tem-se o controle administrativo que deriva do poder/dever de autotutela que a Administração tem sobre seus próprios atos e agentes.

¹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 22 ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2009. p. 3.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Os meios de controle administrativo dividem-se em fiscalização e recursos, sendo que na fiscalização se checa a atividade dos órgãos/agentes e a finalidade pública, enquanto na revisão é possível corrigir as condutas administrativas. O referido controle administrativo foi tutelado expressamente por súmula do Pretório Excelso, assim vazado:

Súmula 473 - A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Neste diapasão, o Executivo desenvolveu o *Processo Administrativo Tributário*, que nasceu para regular os atos da *Administração Pública* na aplicação das normas que determinam a exigência do crédito tributário frente ao contribuinte, como forma de impedir a utilização de arbitrariedades por parte do Estado. Como se vê, um dos objetivos precípuos do *Processo Administrativo Tributário* é a determinação/exigência do crédito tributário. A doutrina, discorrendo acerca da matéria, através das palavras do ilustre tributarista Prof. Hugo de Brito Machado², assevera que:

A espécie mais importante de processo administrativo fiscal, que por isto mesmo é muitas vezes confundida com o gênero, é aquela destinada à constituição do crédito tributário e à sua cobrança dita amigável. É o processo de acertamento, ou processo de determinação e exigência do crédito tributário. É o processo de lançamento do tributo. (Grifos acrescidos).

In casu, através do controle administrativo da fiscalização, a *Fazenda Pública Estadual* detectou o ilícito fiscal apontado na inicial, cabendo unilateralmente ao Fisco constituir o crédito tributário, para conferir-lhe liquidez e certeza, sob pena de não o fazendo veja decair o seu direito de lançar. Sucede que, a concessão de medida liminar em *Mandado de Segurança* provoca a suspensão de exigibilidade do crédito, como elenca o CTN em seu art. 151, *expressis verbis*:

² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 392.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

*Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
(...)
IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;*

Entretantes, o preceito legal sobredito não tem o condão de suspender o andamento do *Processo Administrativo Tributário*, tampouco suspende o direito de a Administração Pública constituir o crédito tributário através do lançamento, pois é atividade administrativa vinculada e obrigatória, além de ato privativo da autoridade administrativa. A suspensão da exigibilidade, apenas suspende a prática de atos tendentes à cobrança do tributo a favor de quem se insurge judicialmente. É cediço, que o lançamento deve ocorrer antes do decurso do lustro decadencial, pois se assim não for feito, será alcançado pela decadência, impossibilitando sua cobrança depois de encerrada a causa suspensiva da exigibilidade. Outro não é o entendimento jurisprudencial pacífico extraído dos nossos Tribunais, senão veja-se:

EMENTA: RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ART. 151 DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE O FISCO REALIZAR ATOS TENDENTES À SUA COBRANÇA, MAS NÃO DE PROMOVER SEU LANÇAMENTO. ERESP 572.603/PR. RECURSO DESPROVIDO. 1. O art. 151, IV, do CTN, determina que o crédito tributário terá sua exigibilidade suspensa havendo a concessão de medida liminar em mandado de segurança. Assim, o Fisco fica impedido de realizar atos tendentes à sua cobrança, tais como inscrevê-lo em dívida ativa ou ajuizar execução fiscal, mas não lhe é vedado promover o lançamento desse crédito. 2. A Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça, dirimindo a divergência existente entre as duas Turmas de Direito Público, manifestou-se no sentido da possibilidade de a Fazenda Pública realizar o lançamento do crédito tributário, mesmo quando verificada uma das hipóteses previstas no citado art. 151 do CTN. Na ocasião do julgamento dos REsp 572.603/PR, entendeu-se que "a suspensão da exigibilidade do crédito tributário impede a Administração de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança do seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à sua regular constituição para prevenir a decadência do direito de lançar" (Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005). 3. Recurso



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

especial desprovido. (STJ – Resp 736040 – RS – 1ª T – Rel. Min. Denise Arruda – DJU 15.05.2007).

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ARROLAMENTO DE BENS E DE DIREITOS (LEI 9.532/97, ART. 64). EXIGÊNCIA DE PRÉVIA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, QUE OCORRE, QUANDO PELA VIA DE LANÇAMENTO, COM A NOTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, APÓS REALIZADAS AS ATIVIDADES DESCRITAS NO ART. 142 DO CTN. O art. 64 da Lei 9.532/97 autoriza o "arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido" (caput) e "superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais)" (§ 7º). Depreende-se do texto legal que os créditos cuja existência justifica o arrolamento devem estar constituídos ("formalizados", na expressão do § 1º), pois somente com a constituição é que se podem identificar o sujeito passivo e o quantum da obrigação tributária, informações indispensáveis para que se verifique a presença ou não de tais requisitos de fato. 2. Importa, então, precisar o momento em que se tem por constituído o crédito tributário, quando a constituição ocorrer, como no caso, por via de lançamento. 3. "Encerrado o lançamento, com os elementos mencionados no art. 142 do CTN e regularmente notificado o contribuinte, nos termos do art. 145 do CTN, o crédito tributário estará definitivamente constituído (...) sendo evidente que, se o sujeito passivo não concordar com ele, terá direito de opor-se à sua exigibilidade, que fica administrativamente suspensa, nos termos do art. 151 do CTN (...). A suspensão da exigibilidade do crédito tributário constituído, todavia, não tira do crédito tributário as suas características de definitivamente constituído, apenas o torna administrativamente inexigível" (Ives Gandra Martins). No mesmo sentido, com apoio na doutrina clássica, Mary Elbe Gomes Queiroz Maia. (STJ – Resp 770863 – RS – 1ª T – Rel. Min. Teori Albino Zavascki – DJU 01.03.2007).



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

No mesmo sentido é que se direcionou o conceituado doutrinador, Ricardo Alexandre³, que assim dispõe:

É possível, por exemplo, que seja concedida uma liminar em mandado de segurança mesmo antes da constituição do crédito. Nesse caso, a jurisprudência tem afirmado que a autoridade fiscal não fica impedida de realizar o lançamento, pois o que a liminar suspende é a exigibilidade do crédito e não a possibilidade de constituí-lo.

Ad argumentandum tantum, mesmo que fosse possível a suspensão do lançamento, como quer a recorrente, não se pode olvidar que a liminar em sede do *Mandado de Segurança nº. 2007.0015.0216-4* impetrado pela *VM Revendedora de Petróleo Ltda e Outros* teve seu deferimento em 19/10/09, quando o auto de infração já se encontrava formalizado desde 20/07/07, assim, como a medida não tem efeito retroativo, não poderia ser aplicada ao caso. Além do que, a própria recorrente afirmou que a liminar supracitada já teve seus efeitos suspensos, através de decisão do presidente do egrégio *Tribunal de Justiça do Estado do Ceará*. Desnecessário então, repisar as razões defensórias alegadas para suscitar a preliminar de nulidade.

Considera-se, portanto, o prazo decadencial que possui a *Administração Tributária* para constituição do crédito tributário, o de 5 (cinco) anos, para, no caso do tributo em tela, sujeito ao lançamento por homologação, sendo o termo inicial fixado da data da ocorrência do fato gerador, conforme as disposições do art. 150, § 4º do CTN. O referido lapso temporal não se sujeita à interrupção ou suspensão, portanto deve o Fisco efetuar o lançamento, para não decair seu direito potestativo de cobrar a referida obrigação tributária, após findada as razões da suspensão da exigibilidade.

Frente às razões delineadas, cumpre afastar a nulidade suscitada pela recorrente, pois não sobejou configurada a violação de quaisquer das disposições que regulam o processo administrativo. Vencida, pois, a preliminar levantada, tem-se como presentes os pressupostos para a apreciação e o desate do mérito da *quaestio juris*.

³ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 3 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009, P. 362.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

O cerne da questão consiste na cobrança do *ICMS Substituição Tributária* ao contribuinte substituído, em operação de compra de *Álcool Etilico Hidratado Carburante - AEHC*, haja vista que não ocorreu o recolhimento do imposto pelo contribuinte substituído, *Garra Distribuidora de Combustíveis Ltda*, no período de vigência da liminar proferida nos autos do Processo 2007.0015.0216-4.

É vital destacar que o instituto da *Substituição Tributária* restringe a uma pequena quantidade de contribuintes, a arrecadação do imposto, centralizando sua cobrança no responsável tributário, intitulado "*substituto*". Este, terá a seu cargo, não só o recolhimento do ICMS relativo a operação por ele realizada *ICMS - Próprio*, como também será responsável pela retenção e pagamento do imposto relativo às operações sejam elas anteriores, concomitantes ou subseqüentes, que seria de responsabilidade de terceiros, intitulados "*substituídos*", em função da lei assim determinar. Desta forma, desonera um grande número de contribuintes da burocracia referente a arrecadação tributária, pelo simples fato de que determinadas obrigações acessórias são suportadas por aqueles que detém maior controle administrativo. No caso vertente, a substituição em pauta é aquela na qual o contribuinte deve recolher o ICMS incidente nas operações antecedentes.

No caso em tela, mister salientar 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, conforme dispõe o art. 431 §3º do RICMS, *in verbis*:

Art. 431. A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituído, 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.

(...)

§ 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. (Grifos acrescidos).



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

Cumpra mencionar doutrina acerca do instituto da *Substituição Tributária*. Dissertando a respeito, *Walter Piva V Rodrigues*, com precisão observa: "Assim, podemos concluir que a substituição tributária possui função de arrecadar o tributo por conta do Estado, não considerando o substituto como verdadeiro devedor do tributo".

Em análise minudente aos autos, observa-se às fls. 08 que a nota fiscal não contém o destaque do ICMS, destarte, como a empresa contribuinte substituta - *Garra Distribuidora de Combustíveis Ltda* - não realizou o recolhimento do *ICMS Substituição Tributária*, a responsabilidade tributária poderá recair sobre o contribuinte substituído, ou seja, a *D X Comércio de Combustíveis Ltda* será a então responsável tributária pelo imposto em lide. Com efeito, restou configurada a infração apontada na peça proeminal, ficando a empresa autuada sujeita a penalidade inserta no art. 123, I, alínea "c" da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03.

Ex positis, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento, para, após afastar a preliminar de nulidade argüida, julgar **PROCEDENTE** a ação fiscal, confirmando a decisão condenatória proferida pelo juízo singular, em harmonia com o parecer da *Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado.

DEMONSTRATIVO

Base de Cálculo	R\$ 0,00
Alíquota	0%
ICMS (principal)	R\$ 25.622,75
Multa (100%)	R\$ 25.622,75
TOTAL	R\$ 51.245,50

É o VOTO.



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **D X COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS LTDA** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso voluntário, negar-lhe provimento para, após afastar a preliminar de nulidade argüida pela recorrente, confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª instância, nos termos do voto da relatora, conforme parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado. Ausente o Conselheiro Vito Simon de Moraes.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 26 de MARÇO de 2010.

Dulcineia Pereira Gomes
PRESIDENTA

Eliane Resplande Figueiredo de Sá
Conselheira

Andréa Machado Napoleão
Conselheira

Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins
Conselheira Revisora

José Sidney Valente Lima
Conselheiro

Cid Marconi Gurgel de Souza
Conselheiro

João Fernandes Fontenelle
Conselheiro

Jannine Gonçalves Feitosa
Conselheira Relatora

Vito Simon de Moraes
Conselheiro

Mateus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO