



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

RESOLUÇÃO Nº 132 /2010  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO  
3ª SESSÃO EXTRAORDINÁRIA EM: 23/02/2010  
PROCESSO Nº.: 1/4449/2007  
AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/200709579-7  
RECORRENTE: PETRÓLEO ITAIÇABA LTDA.  
RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
AUTUANTE: Carlos Fábio Damasceno Feitosa  
MATRÍCULA: 105.812-1-4  
RELATOR: Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza  
REVISOR: Conselheiro Alfredo Rogério Gomes de Brito

**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 ao período de maio/06 a março/07. 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 d. Procuradoria Geral do Estado. **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 presente demanda refere-se ao auto de infração lavrado por *falta de recolhimento do ICMS Próprio e Substituição Tributária*, proveniente das aquisições de *Álcool Etílico Hidratado Carburante - AEHC*, no período de maio/06 a março/07, detectada através do cotejo entre as notas fiscais de entrada, os DAES de recolhimento do ICMS e os livros respectivos da empresa, totalizando o montante de R\$ 62.512,50. O ilícito fiscal supramencionado teve origem em uma ação fiscal designada pela ordem de serviço nº. 2007.16335, objetivando executar *auditoria fiscal específica, por motivo de falta de recolhimento de ICMS*, referente ao



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

período de 01/01/06 a 30/04/07, junto à empresa *Petróleo Itaiçaba Ltda*, que exerce a atividade de *comércio varejista de combustíveis para veículos automotores*. Auto de infração lavrado em 27/07/07, com fulcro nos artigos 73 e 74 do Decreto 24.569/97.

A ciência do início da ação fiscal foi realizada em 31/05/07 de forma pessoal, consoante comprova a assinatura do representante da empresa no termo de intimação nº. 2007.14335 às fls. 09, ocasião em que foi intimada a apresentar no prazo de 10 (dez) dias, livros e documentos fiscais/contábeis descritos no termo retro.

A increpação fiscal, originalmente, foi instruída com o auto de infração nº. 1/200709579-7, informações complementares de fls. 03/07, ordem de serviço nº. 2007.16335, termo de intimação nº. 2007.14335, cópias de notas fiscais de entrada de AEHC na empresa atuada, às fls. 10/64, cópia do *livro Registro de Entradas* às fls. 65/91, cópia do ofício 04/06 da SEFAZ/Ce, recibo de entrega de documentos, cópia de AR às fls. 94, termo de juntada, termo de revelia e despacho às fls. 96. O auto, em epígrafe, relatou *expressis verbis*:

“FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. O CONTRIBUINTE DEIXOU DE RECOLHER O ICMS NORMAL O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL ETÍLICO HIDRATADO CARBURANTE NO PERÍODO DE MAIO/2006 A MARÇO/2007, CONFORME DEMONSTRADO NAS INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES A ESTE AUTO DE INFRAÇÃO.” (sic).

Às informações complementares, o agente fiscal, em cumprimento ao ato designatório expendido e após análise da documentação da fiscalizada, constatou que durante o período de maio/06 a março/07, a contribuinte adquiriu Álcool Etílico Hidratado Carburante – AEHC da empresa *Garra Distribuidora*, que não apurou o valor do ICMS normal e o devido por *Substituição Tributária*. Explanou acerca da obrigação tributária, assinalando a responsabilidade subsidiária do contribuinte adquirente no pagamento do imposto devido por substituição tributária, conforme inteligência do art. 431, § 3º do RICMS. Explicou que em obediência ao Convênio ICMS 100/02, elaborou a base de cálculo do imposto devido, aplicando em cima desta, a alíquota de 25%, conforme tabela elaborada às fls. 06/07.

 2/14



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

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

O autuante 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:

<b>Base de Cálculo</b>	<b>R\$ 0,00</b>
Alíquota	0%
Principal	R\$ 62.512,50
Multa (100%)	R\$ 62.512,50
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 125.025,00</b>

A contribuinte tomou ciência do auto de infração por via postal em 10/08/07, consoante termo de juntada de AR acostado aos autos às fls. 95, nos termos do art. 34, § 3º do Decreto 25.468/99.

Foi lavrado termo de revelia em 30/08/07 e despacho determinando encaminhamento dos autos para as devidas providências no CONAT. Ocorre que a autuada protocolou impugnação em 22/08/07. Desta feita, tornou o presente termo de revelia sem efeito, tendo em vista a tempestividade da defesa apresentada.

Nas razões defensórias, a empresa apresentou inicialmente uma breve exposição dos fatos e ressaltou o princípio constitucional da livre iniciativa, preconizado no art. 1º, IV da Constituição Federal/88. Explicou que como comerciante varejista, compra seu produto de venda, o álcool combustível, de empresas distribuidoras, que já faturam no valor do produto, o ICMS devido e carimbam na respectiva nota fiscal o recolhimento do imposto por substituição tributária, conforme previsão do RICMS. Relatou que a distribuidora de combustíveis em tela protocolizou um mandado de segurança contra o Estado do Ceará, visando obter a modificação da base de cálculo do ICMS pago por substituição tributária, de modo a não aplicar-se a previsão do Comunicado 12/05, lavrado pelo Coordenador de Administração Tributária, e sim o próprio valor da operação realizada. Aduziu que o Fisco patrocinou uma ação arbitrária e ilegal, uma vez que a responsabilidade tributária prevista no art. 431, § 3º do RICMS, em nada fundamenta a presente autuação, pois o imposto cobrado já foi devidamente recolhido pela empresa distribuidora da mercadoria. Nesse sentido, alegou que o crédito lançado na ação fiscal inobservou a disposição legal supra citada, caracterizando uma arrecadação em duplicidade do imposto e ferindo o princípio da proporcionalidade. Referenciou novamente o art. 431, § 3º do



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

RICMS, explicando que a responsabilidade do substituído ocorre somente nos dois casos previstos na legislação, os quais, ponderou, não ocorreram no presente caso. Ademais, transcreveu decisão judicial às fls. 105, na qual o julgador deferiu o pedido liminar da empresa *Garra Distribuidora*, no sentido de impedir a cobrança de ICMS das destinatárias de seus produtos. Expôs as discussões acerca da cobrança do ICMS - substituição tributária sobre os valores especificados em pauta fiscal, afirmando que esses preços servem apenas como diretrizes de preço ao consumidor final e não à operação para aquisição realizada pelo distribuidor. Explanou sobre os princípios da legalidade, razoabilidade, proporcionalidade e publicidade, transcrevendo legislação, ensinamentos doutrinários e jurisprudenciais às fls. 109/120, de modo a argüir a inobservância destes no Comunicado 12/05. Salientou que durante todo o período fiscalizado, a empresa distribuidora recolhia corretamente o imposto, entretanto, sem a incidência da pauta fiscal, conforme consubstanciado na ordem judicial expedida. Dessa feita, sustentou que uma vez existente a obrigatoriedade de pagamento do imposto cobrado na autuação, este não seria devido nos valores integrais, e sim no montante sobejado entre o recolhido pela distribuidora e o calculado pelo Fisco. Diante de tal constatação, requestou preliminarmente a realização de **PERÍCIA** contábil na documentação fiscal da empresa distribuidora e na indústria produtora do combustível e requereu a procedência do pedido para julgar **NULO** o auto de infração impugnado.

A julgadora monocrática pontuou inicialmente os fatos e para análise da questão em testilha, transcreveu os artigos 464 e 431, §§ 1º e 3º do RICMS, explicando que a legislação pode atribuir a um determinado contribuinte a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido por outros contribuintes em operações anteriores ou subseqüentes. Além disso, ressaltou que em determinadas hipóteses, quais sejam, quando o documento fiscal próprio não indicar o valor do ICMS ou quando este não tiver sido retido, a responsabilidade dada ao contribuinte substituto não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído. Nesse aspecto, afirmou que a autuada adquiriu AEHC, cujo imposto já deveria ter sido retido e recolhido na operação anterior, mas não o foi, da mesma forma em que não há nenhum valor de ICMS - Substituição Tributária indicado nas notas fiscais. Razões pelas quais, entendeu possível a responsabilidade subsidiária prevista no art. 431, § 3º do RICMS. Relativamente à existência de medida liminar em prol dos adquirentes de produtos da empresa *Garra Distribuidora*, informou que o Fisco ingressou com um pedido de suspensão de execução de medida liminar, alegando ilegitimidade da parte autora para ingressar em nome de terceiros, e obteve o deferimento do pedido, conforme decisão às fls. 62/63. Ressaltou que não pode ser exigido do contribuinte substituído a cobrança do ICMS normal devido pelo emitente dos documentos fiscais. Vislumbrou, entretanto, que o autuante, ao elaborar a base de cálculo do imposto devido, abateu no cálculo da substituição tributária, o valor do ICMS normal, quando deveria ter cobrado a carga



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

tributária cheia, já que não havia o destaque do imposto normal nas notas fiscais consideradas no levantamento. De outro modo, ponderou que realizada a exclusão do ICMS normal e adotada a carga tributária cheia, o montante devido corresponderá exatamente ao valor já lançado na autuação. Desse modo, entendeu como **PROCEDENTE** a ação fiscal devendo a autuada ser intimada a pagar, no prazo de 20 (vinte) dias o valor apontado na inicial com os devidos acréscimos legais, ou querendo em igual tempo recorrer da decisão junto ao egrégio *Conselho de Recursos Tributários*.

A autuada foi intimada da decisão singular de **PROCEDÊNCIA** por via postal, em 29/10/09, consoante termo de juntada às fls. 143.

A contribuinte insatisfeita com a decisão da instância singular apresentou recurso voluntário tempestivo às fls. 144/157 e documentos às fls. 158/170, repisou os argumentos apresentados na impugnação. Discorreu acerca do instituto da substituição tributária, ressaltando que no momento em que a lei atribui responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido por toda a cadeia produtiva, para as distribuidoras de combustíveis, não pode conferir solidariedade aos substituídos. Afirmou que dessa forma, a substituição tributária se tornaria inócua, além do que, é o Código Tributário Nacional que especifica as responsabilidades tributárias, e, portanto, as normas complementares a este, não podem destoar de seus preceitos. Nesse sentido, salientou que de acordo com o art. 128 do CTN, existe a substituição do sujeito passivo pelo sujeito passivo indireto, sendo o primeiro o responsável pela quitação para com os cofres públicos. Suscitou, nessa esteira, a aplicação do princípio da legalidade e a segurança jurídica, transcrevendo doutrinas e jurisprudências às fls. 151/153, as quais relatam que a definição do sujeito passivo da obrigação tributária está sujeita ao princípio da reserva legal. Explanou entendimento doutrinário no sentido de que aquele que exhibe o documento fiscal é quem assume a responsabilidade perante o Fisco, não podendo a outra parte nada fazer. Assim, aludindo a uma decisão do STJ, às fls. 153, afirmou que o substituído, posto de combustível, paga o preço constante na nota fiscal, tendo esta declarado a forma de retenção, não assume qualquer responsabilidade tributária. Ratificando as demais disposições de impugnação, requereu a **INSUBSISTÊNCIA** do procedimento acusatório, e o seu conseqüente arquivamento.

A *Consultoria Tributária*, através do Parecer 451/09, evidenciou que a pauta fiscal questionada obedece ao princípio da legalidade, pois se encontra inserta no art. 34 da Lei 12.670/96. Ressaltou que as medidas liminares em mandado de segurança suspendem a exigibilidade do crédito tributário, mas não possuem o condão de interromper o andamento do processo administrativo tributário. Ademais, destacou a suspensão da liminar expedida em favor da empresa *Garra Distribuidora*, em razão da ilegitimidade da parte impetrante, ao pleitear direito



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

alheio. Fez menção ao preceito do art. 431, § 3º do RICMS, entendendo caracterizada a imputação fiscal, conforme demonstrado no julgamento singular. Isto posto, opinou pelo conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento, para manter a **PROCEDÊNCIA** da ação fiscal exarada na instância originária.

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. 173/175 dos autos.

É o relatório.

**VOTO DO RELATOR**

Trata-se de recurso voluntário interposto por **PETRÓLEO ITAIÇABA 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. 1/200709579-7, 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 autuada 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*, referente ao período de maio/06 a março/07, no montante de R\$ 62.512,50.

A empresa autuada 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 expostos.

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



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

autonomias/limites, através de texto legal, que delinea 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 Filho<sup>1</sup>:

*(...) 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.

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:

<sup>1</sup> 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

*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 Machado<sup>2</sup>, 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 acerto, 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*:

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

Entrementes, o preceito legal sobredito não tem o condão de suspender o andamento do *Processo Administrativo Tributário*, tampouco suspende o direito de a

<sup>2</sup> 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

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

\*\*\*\*\*



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

*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).*

No mesmo sentido é que se direcionou o conceituado doutrinador, Ricardo Alexandre<sup>3</sup>, que assim dispõe:

<sup>3</sup> 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

*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. Vencidas a questão preliminar, tem-se como presentes os pressupostos para a apreciação e o desate do mérito da *quaestio juris*.

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



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

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 à arrecadação tributária, pelo simples fato de que determinadas obrigações acessórias são suportadas por aqueles que detêm maior controle administrativo. No caso vertente, a substituição em pauta é aquela na qual o contribuinte deve recolher o ICMS incidente nas operações subseqüentes, conforme disposição do art. 464 do RICMS/Ce, vejamos:

*Art. 464. Fica atribuída ao estabelecimento distribuidor de combustíveis domiciliado neste Estado a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subseqüentes, na qualidade de contribuinte substituto, quando da aquisição de álcool hidratado nas operações internas e interestaduais.*

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 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.*

(...)

*§ 3º Além de outras hipóteses previstas na legislação, a substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, quando o documento fiscal próprio não*



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

*indicar o valor do ICMS objeto da substituição, ou quando o imposto não houver sido retido. (Grifos acrescidos).*

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. 10/64 que as notas fiscais não contêm 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 *Petróleo Itaiçaba Ltda* será, então, a responsável tributária pelo imposto em lide. Com efeito, restou configurada a infração apontada na peça proeminal, ficando a empresa atuada sujeita a penalidade inserta no art. 123, I, alínea “c” da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03:

*c) falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares, em todos os casos não compreendidos nas alíneas “d” e “e” deste inciso: multa equivalente a uma vez o valor do imposto;*

*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 douta Procuradoria Geral do Estado.

**DEMONSTRATIVO**

Base de Cálculo	R\$ 0,00
Alíquota	0%
Principal	R\$ 62.512,50
Multa (100%)	R\$ 62.512,50
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 125.025,00</b>

É o VOTO.



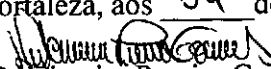
**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
Secretaria da Fazenda

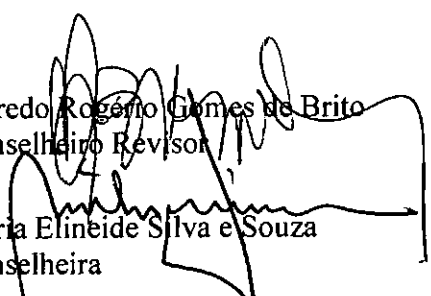
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

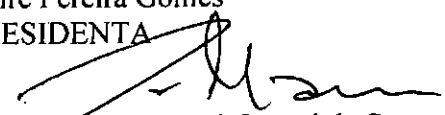
**DECISÃO**

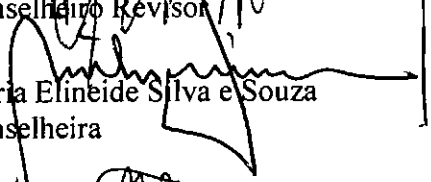
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **PETRÓLEO ITAIÇABA LTDA** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso voluntário, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª instância, nos termos do voto do relator e conforme parecer da douta Procuradoria Geral do Estado.

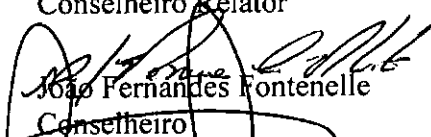
**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 04 de 05 de 2010.

  
Dulcimeire Pereira Gomes  
PRESIDENTA

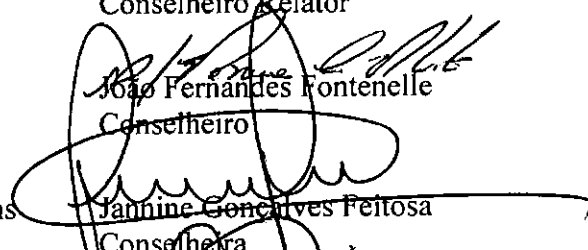
  
Alfredo Rogério Gomes de Brito  
Conselheiro Revisor

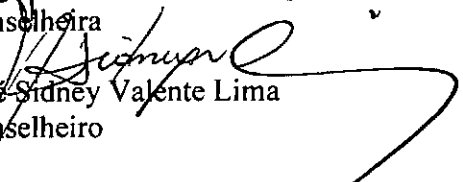
  
Cid Marconi Gurgel de Souza  
Conselheiro Relator

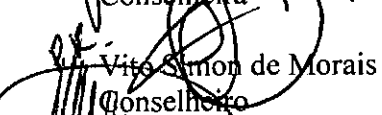
p/   
Maria Elineide Silva e Souza  
Conselheira

  
João Fernandes Fontenelle  
Conselheiro

p/   
Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins  
Conselheira

  
Jannine Gonçalves Feitosa  
Conselheira

  
José Sidney Valente Lima  
Conselheiro

  
Vito Simon de Moraes  
Conselheiro

  
Mattens Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO