



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

RESOLUÇÃO Nº 134 /2010

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

56ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 17/03/10

PROCESSO Nº. 1/3799/2007

AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/200707899-5

RECORRENTES: POSTO MARACANAU LTDA E CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RECORRIDAS: AMBAS

AUTUANTE: Joaquim Madeira Reis Junior

MATRÍCULA: 037905-1-7

RELATOR: Conselheiro Vito Simon de Moraes

REVISOR: Conselheiro José Sidney Valente Lima

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*, referente ao período de abril a agosto/06. Recurso de ofício conhecido e não provido. **2.** Auto de infração julgado, por unanimidade de votos, **PARCIALMENTE PROCEDENTE**, devido ao abatimento do ICMS Substituição Tributária, ocorrido em consequência do equívoco do agente na constatação da Base de Cálculo – ST em algumas notas fiscais. Confirmada a decisão parcialmente condenatória exarada no juízo singular, em conformidade com o parecer da *Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Afastada a preliminar de nulidade argüida pela recorrente. **3.** Infringência aos artigos 73 e 74 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.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

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 ao período de abril a agosto/06, no montante de R\$ 14.062,50. O ilícito fiscal supramencionado originou-se de uma ação fiscal designada pela ordem de serviço nº. 2007.15895, objetivando executar *diligência fiscal específica – falta de recolhimento de ICMS*, referente ao período de 01/01/06 a 30/04/07, junto à empresa *Posto Maracanaú Ltda.*, inscrita no CNAE como *comércio varejista de combustíveis e lubrificantes*. Auto de infração lavrado em 26/06/07, com fulcro nos artigos 73 e 74 do Decreto 24.569/97.

A ciência do início da ação fiscal foi realizada em 28/05/07 de forma pessoal, consoante comprova a assinatura do representante da empresa no Termo de Intimação nº. 2007.13957 às fls. 06, 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. 1/200707899-5; informações complementares às fls. 03/04; ordem de serviço nº. 2007.15895 às fls. 05; termo de intimação nº. 2007.13957 às fls. 06; cópia do *livro Registro de Entradas* às fls. 07/16; cópias de notas fiscais de saídas às fls. 17/22; termo de juntada às fls. 23 e cópia de AR às fls. 24. 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. A EMPRESA 06.299.990.2 DEIXOU DE RECOLHER O ICMS PRÓPRIO E DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DAS NOTAS FISCAIS COPIAS EM ANEXO SOBRE ALCOOL ETILICOB HIDRATADO CARBURANTE COMO RESPONSÁVEL PRECONIZADO PELO ART 21 INCISO IV E PARAGRAFO 3 DO ART 431 DO DEC 245697.”
(*sic*).

Às informações complementares, o autuante consignou que, após realizar ação fiscal junto à contribuinte ora autuada, constatou a falta de recolhimento do *ICMS*



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Próprio/Substituição Tributária como Contribuinte Responsável, devido pela aquisição de *Álcool Etílico Hidratado Carburante – AEHC*, fundamentando tal responsabilidade tributária no art. 431, §3º do Decreto 24.569/97. Ademais, demonstrou breve memória do cálculo, para esclarecer como chegou ao valor do ICMS exigido na inicial. Acerca do 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 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 agente fiscal 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	0,00%
ICMS (Principal)	R\$ 14.062,50
Multa (100%)	R\$ 14.062,50
TOTAL	R\$ 28.125,00

A ciência do auto de infração foi realizada por via postal, 10/07/07, conforme cópia do AR e termo de juntada às fls. 23/24.

A ora impugnante apresentou defesa tempestiva às fls. 27/32, instruída com documentos de fls. 33/37, onde, prefacialmente mencionou a existência de liminar no *Processo nº. 2006.0001.7460-2* que exime a empresa *Garra Distribuidora de Combustíveis Ltda.* do pagamento do *ICMS Substituição Tributária* com base na pauta fiscal do *Comunicado 12/05*, o qual estabelecia fato gerador presumido do ICMS. Assim, destacou que em virtude dessa concessão judicial, a distribuidora impetrou *Mandado 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, e que, posteriormente, o ente federado igualmente conseguiu a suspensão da liminar do



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

segundo processo (*Mandado de Segurança nº. 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 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, e não com base 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 substituído, 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 requerente, 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*”.

A julgadora monocrática, após breve sinopse fática, esclareceu que a autuação em tela decorre da suspensão da liminar proferida no *Processo de nº. 2006.0023.5816-6* concedida à empresa *Garra Distribuidora de Combustíveis Ltda.* Portanto, diante da cassação da referida liminar, considerando o art. 431, §3º do Decreto 24.569/97, fora atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-ST ao adquirente do produto, na qualidade de contribuinte substituído. Explanou ainda que através da análise dos documentos fiscais se comprovou que não houve o recolhimento do imposto devido por Substituição Tributária, conforme alegou a contribuinte em sua defesa. Aclarou que de fato, em alguns documentos fiscais, consta a presença de um carimbo que faz referência ao Decreto 23.693/95, entretanto aduziu que tal decreto dispõe sobre regime de Substituição Tributária relativos a produtos farmacêuticos, portanto, não se aplicando às operações em comento. Asseverou que nos cálculos efetuados pelo agente fiscal para encontrar o valor do ICMS-ST devido, foi utilizado como parâmetro para o valor do litro do combustível o *Preço Médio Ponderado a Consumidor Final*, contudo verificou-se que o preço médio de pauta é inferior ao valor unitário estipulado em alguns documentos fiscais. Desse modo, afirmou que a base de cálculo por litro do ICMS-ST é inferior a base de cálculo do *ICMS Próprio*. Aclarou também que o *ICMS Próprio* não deve ser cobrado à contribuinte substituída, entretanto o agente fiscal abateu como crédito tributário o valor do *ICMS Normal* no cálculo do imposto cobrado relativamente a Substituição Tributária, quando deveria ter



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

cobrado a carga tributária cheia, uma vez que não houve o recolhimento do imposto normal. Nesse diapasão, a julgadora excluiu do cálculo da substituição tributária o crédito do *ICMS Próprio*, restando como devido o montante de R\$ 13.500,00. Diante do exposto, decidiu pela **PARCIAL PROCEDÊNCIA** ação fiscal, intimando a autuada a pagar a importância de R\$ 27.000,00 no prazo de 20 (*vinte*) dias, ou querendo, em igual período, recorrer ao *Conselho de Recursos Tributários*.

Base de Cálculo	R\$ 0,00
Alíquota	0,00%
ICMS (Principal)	R\$ 13.500,00
Multa (100%)	R\$ 13.500,00
TOTAL	R\$ 27.000,00

O juízo *a quo* interpôs recurso de ofício, por tratar-se decisão contrária aos interesses fazendários, no sentido de reformar ou confirmar a decisão retro, em observância ao art. 44, I da Lei 12.732/97.

A autuada fora intimada da decisão singular, por via postal, em 27/11/09, conforme comprova termo de juntada de AR às fls. 61, nos termos do art. 34, §3º do Decreto 25.468/99.

A querelante interpôs recurso voluntário contra a decisão singular de fls. 46/47, instruído com documento às fls. 48/58, no qual reiterou o argumento acerca da existência da liminar oriunda da 3ª *Vara da Fazenda Pública*, anexada às fls. 54/57, asseverando ser a decisão proferida pelo juízo monocrático absolutamente ilegal, o que enseja a cobrança de multa diária ao agente que está descumprindo a ordem judicial, de acordo com o Despacho anexado às fls. 58. Concluiu pleiteando o cumprimento da decisão judicial, para que cesse qualquer nova cobrança do ICMS-ST, requerendo, conseqüentemente, a **SUSPENSÃO** do feito administrativo até decisão final de mérito do *Processo nº. 2007.0015.0216-4*. Ressaltou ainda que uma nova cobrança, por parte da Sefaz, ensejará uma ação de indenização por danos morais.

A *Consultoria Tributária*, através do Parecer 464/09, esclareceu que quando do deferimento da liminar em sede de Mandado de Segurança, em 14/07/09, 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



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

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 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 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 *Posto Maracanaú Ltda.* Logo, como a autuada não procedeu à retenção e o recolhimento do ICMS substituição tributária, ficou sujeita à penalidade inserta no art. 123, I, alínea “c” da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03. Isto posto, sugeriu o conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento, para que seja confirmada decisão de PARCIAL PROCEDÊNCIA proferida em primeira instância.

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. 63/65 dos autos.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR

Tratam-se de recurso de ofício e voluntário interpostos, respectivamente, pela **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e **POSTO MARACANAÚ LTDA** em face de **AMBAS**, objetivando, em síntese, a revisão da decisão exarada na instância originária inerente ao auto de infração sob o nº. 1/200707899-5, na dicção da legislação processual vigente. Os recursos preenchem as condições de admissibilidade, razão pela qual deles 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 abril a agosto/06, no montante de R\$ 14.062,50.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

1. Da Preliminar de Nulidade

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.

1.1 Das Funções do Estado

Inicialmente, faz-se necessário 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 escoreita, 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,

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

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, verificando a legalidade e constitucionalidade de seus atos, de forma a preservar 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.

1.2 Do Processo Administrativo Tributário

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 o controle da legalidade do lançamento efetuado pelo Fisco, através do qual é exigido o crédito tributário, possibilitando, assim, ao contribuinte se insurgir contra esse ato em sede administrativa. A doutrina, discorrendo acerca da matéria, através das palavras do ilustre tributarista Prof. Hugo de Brito Machado², assevera que:

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

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).

1.3 Da Suspensão da Exigibilidade do Crédito

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;

Entretanto, 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.

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

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

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 constitui-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 26/06/07, 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.

Convém observar, portanto, que, no presente caso, cabe ao Fisco continuar no prosseguimento do feito fiscal, a fim de não permitir que transcorra o prazo prescricional contra a Fazenda, devendo haver o necessário julgamento do referido processo, mesmo enquanto vigente as razões suspensivas da exigibilidade do crédito, uma vez que o proferimento da decisão em sede administrativa não implica na cobrança do referido crédito.

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.

1.4 Das Resoluções Paradigmas

Outro não é o entendimento jurisprudencial pacífico extraído dos nossos Tribunais, senão veja-se:



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

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).

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"



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

(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 – 1º T – Rel. Min. Teori Albino Zavascki – DJU 01.03.2007).

2. Do Mérito

Vencida, pois, a preliminar levantada, 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

2.1 Da Substituição Tributária

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 à 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 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 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 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:



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

“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 que não houve 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, o *Posto Maracanaú 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:

Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

I - com relação ao recolhimento do ICMS:

(...)

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.

2.2 Do Levantamento Fiscal

A partir da análise do trabalho realizado pela autoridade fiscal, observa-se que restou comprovado que a atuada, na qualidade de responsável tributário, não recolheu o ICMS de obrigação direta, tampouco o de substituição tributária.

Portanto, dessa premissa, há de se inferir que ocorreu a falta de recolhimento, sendo esta presunção albergada por todo o conjunto probatório trazido aos autos, uma vez que a contribuinte não procedeu à retenção e o recolhimento do ICMS substituição tributária.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

Entretanto, é cediço esclarecer que o levantamento realizado pelo fiscal é falho, tendo em vista que ele avaliou de maneira equivocada as notas fiscais de números 750, 1230, 1403 e 1573, dissimulando a realidade fática.

Vale ressaltar que o cálculo do ICMS-ST deve ser realizado da seguinte maneira: Quantidade de Litros X Preço Médio Ponderado Final = Base de Cálculo ST. Desse modo, multiplica-se o valor obtido da base de cálculo pela alíquota diferenciada de 25%. De sorte que se obtém a carga tributária cheia, através do somatório deste último com o ICMS próprio, valor este que é o devido pela contribuinte.

Todavia, algumas operações da contribuinte foram realizadas com preço unitário do produto maior que o Preço Médio Ponderado Final - PMPF, razão pela qual o auditor fiscal os utilizou para confecção da Base de Cálculo - ST.

Contudo, de acordo com o juízo singular, deve ser utilizado no cálculo o PMPF do produto, consoante tabela às fls. 43. Desse modo, depreende-se que o agente calculou erroneamente o ICMS devido, de acordo com o disposto no Convênio 13/87, *in verbis*:

Cláusula segunda Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

Neste diapasão, faz-se necessário alterar o montante contido na inicial para **R\$ 13.500,50**, com multa no mesmo valor, resultando em um total a pagar de **R\$ 27.000,00**, declarando-se, pois, a **PARCIAL PROCEDÊNCIA** devido a esta redução do valor exarado pelo agente na peça exordial.

3. Do Voto

Ex positis, voto pelo conhecimento dos recursos de ofício e voluntário, negando-lhes provimento, para, após afastar a preliminar de nulidade argüida pela recorrente, julgar **PARCIAL PROCEDENTE** a ação fiscal, confirmando a decisão



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

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

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	RS 0,00
Alíquota	0,00%
ICMS (principal)	R\$ 13.500,00
Multa (100%)	R\$ 13.500,00
TOTAL	RS 27.000,00

É o VOTO.



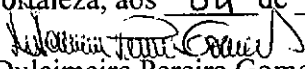
GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

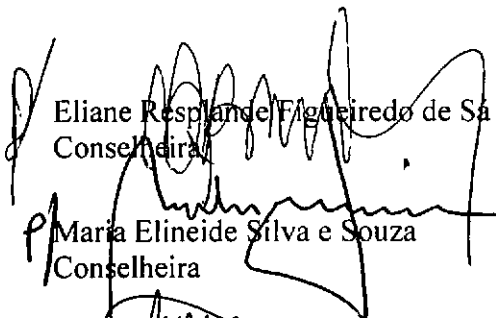
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

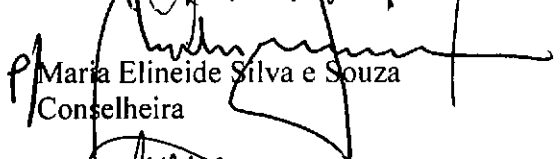
DECISÃO

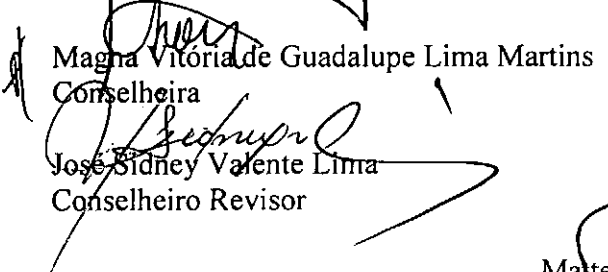
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que são recorrentes **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e **POSTO MARACANAU LTDA** e recorridas **AMBAS**. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer de ambos os recursos, negar-lhes provimento, para após afastar a preliminar de nulidade argüida pela recorrente, confirmar a decisão **PARCIALMENTE CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª instância, nos termos do voto do relator, conforme parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado.

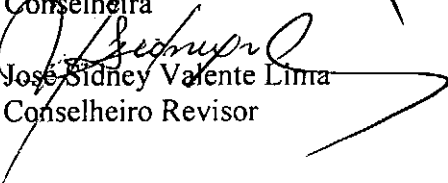
SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 04 de 05 de 2010.



Dulcimeire Pereira Gomes
PRESIDENTA

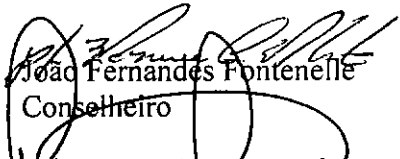

Eliane Resplande Figueiredo de Sa
Conselheira

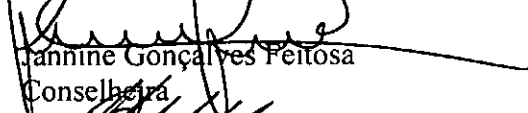

Maria Elineide Silva e Souza
Conselheira


Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins
Conselheira


José Sidney Valente Lima
Conselheiro Revisor


Cid Marconi Gurgel de Souza
Conselheiro


João Fernandes Fontenelle
Conselheiro


Jannine Gonçalves Feitosa
Conselheira


Vito Simon de Moraes
Conselheiro Relator


Mateus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO