



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

RESOLUÇÃO Nº.: 140 /2010
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO
50ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 12/03/10
PROCESSO Nº.: 1/3939/2007
AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/200708440-1
RECORRENTE: J Z COMERCIAL DE PETROLEO LTDA.
RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
AUTUANTE: Isabel Cristina Gomes Maia Pires
MATRÍCULA: 10430313
RELATOR: Conselheiro João Fernandes Fontenelle
REVISORA: Conselheira Maria Elineide Silva e Souza

EMENTA: ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO NA FORMA E PRAZOS REGULAMENTARES - 1. Infração detectada em face do não recolhimento do ICMS Próprio/Substituição Tributária pela empresa contribuinte substituta, em operação de aquisição de *Álcool Etílico Hidratado Carburante - AEHC*, referente ao período de julho a setembro/06 e de dezembro/06 a abril/07. Recurso voluntário conhecido e não provido. **2.** Auto de infração julgado **PROCEDENTE**, por unanimidade de votos. Afastada a preliminar de nulidade e o pedido de realização de perícia argüidos pela recorrente. Confirmada a decisão condenatória exarada no juízo singular, em conformidade com o parecer da *Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. **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.

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*



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Etílico Hidratado Carburante –AEHC, por contribuinte substituído, no que concerne ao mês de junho a setembro e dezembro de 2006, como também a janeiro a abril de 2007, no montante de R\$ 45.125,00, consoante comprovam os *Demonstrativos de Débito do ICMS Próprio e de Substituição Tributária* de fls. 07/08. O ilícito fiscal supramencionado originou-se de uma ação fiscal designada pela ordem de serviço nº 2007.16009, objetivando executar *diligência fiscal específica – falta de recolhimento de ICMS*, referente ao período de 01/01/06 a 30/04/07, junto à empresa *J Z Comercial de Petróleo 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 do procedimento fiscal foi realizada por via postal em 26/05/07, consoante AR acostado às fls. 58, pela recorrente, através do termo de início de fiscalização nº. 2007.13776, ocasião em que a empresa foi intimada a apresentar no prazo de 10 (dez) dias o os documentos e livros fiscais descritos no termo retro.

O processo, originalmente, foi instruído com o auto de infração nº. 1/200708440-1 às fls. 02, informações complementares às fls. 03/04, ordem de serviço nº. 2007.16009, termo de intimação nº. 2007.13776, *Demonstrativo de débito do ICMS Próprio e de Substituição Tributária* (exercício 2006/2007) às fls. 07/08, cópias das notas fiscais de entrada às fls. 09/25, Cadastro do contribuinte às fls. 26/29, termo de juntada às fls. 30, cópia de AR e termo de revelia às fls.31/32. 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. A EMPRESA DEIXOU DE RECOLHER O ICMS E DE SUBSTITUTUIÇÃO TRIBUTARIA DEVIDO CONFORME NOTAS FISCAIS (EM ANEXO), SOBRE ALCOOL ETILICO HIDEATADO CARBURANTE, COMO RESPONSAVEL PRECONIZADO PELO ART. 21, INCISO IV, DEC. 24.569/97.” (sic).

Às informações complementares, a autuante informou que após realizar ação fiscal junto à contribuinte, constatou a falta de recolhimento do ICMS Próprio e o ICMS Substituição Tributária devidos em razão da aquisição de *Álcool Etílico Hidratado Carburante - AEHC*, conforme *Demonstrativo de Débito* (exercício de 2006 e 2007). Fundamentou a responsabilidade da contribuinte no art. 21, IV, e §3º do art. 431 do Decreto



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

24.569/97, esclarecendo que a coluna ICMS DEB do referido demonstrativo indica o imposto de obrigação direta do remetente e a coluna ICMS – ST apresenta o ICMS devido por Substituição Tributária, devendo este ser subtraído do imposto de obrigação direta, para se atribuir o lançamento do crédito tributário contra adquirentes. Ressaltou que são os Atos da COTEPE nº.s 01/06, 29/06, 34/06 e 48/06 que alteram o valor do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final – PMPF do *Álcool Etílico Hidratado Carburante – AEHC*. Por fim, informou que tendo em vista o que estabelece 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, resolveu avisar na própria Informação Complementar, a disponibilização dos livros e documentações apresentadas a auditoria para a realização da referida ação fiscal.

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\$ 45.125,00
Multa (100%)	R\$ 45.125,00
TOTAL	R\$ 90.250,00

A ciência do auto de infração foi realizada em 07/07/07, por via postal, consoante se depreende da cópia do AR e termo de juntada de fls.30, a teor do art. 34, § 3º do Decreto 25.468/99, oportunidade em que foi intimada a apresentar no prazo de 20 (vinte) dias defesa contra suas infrações identificadas.

O termo de revelia foi lavrado em 07/08/07, entretanto, a empresa contribuinte havia protocolado defesa em 23/07/07, tornando desta forma, o termo de revelia sem efeito.

A impugnante apresentou defesa tempestivamente às fls. 34/57, instruída com documentos às fls. 58, onde fez uma breve sinopse acerca dos fatos ocorridos no caso em comento, depois elucidou que se iniciou uma discussão entre a Distribuidora de Combustíveis e o Estado do Ceará sobre a cobrança de ICMS com base em pauta fiscal e no dia 14/02/06 a Distribuidora protocolou ação de mandado de segurança, a qual foi atribuída para a 3ª



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Vara da Fazenda Pública do Estado do Ceará, que tomou o nº. 2006.0001746-2, com o objetivo de que não fosse utilizada a base de cálculo prevista no Comunicado nº. 12/2005, lavrado pelo *Coordenador da Administração Tributária*, mas que o próprio valor da operação fosse à base de cálculo da cobrança.

Nesse sentido, discorreu sobre a ilegalidade da pauta fiscal, tendo em vista que a prática da cobrança não permeia a lógica da ação tributária, sendo por esse motivo considerado ilegal pelo Supremo Tribunal Federal, uma vez que a distribuidora ao adquirir o combustível para distribuição já recolhe na indústria, como substituto tributário o ICMS devido, inclusive as notas fiscais de venda vêm com um carimbo indicando esse regime de recolhimento. Assim sendo, explicou que o art. 431 prevê que a responsabilidade da Substituição Tributária ocorrem apenas em duas situações, quais sejam: quando o documento fiscal próprio não indicar o valor do ICMS objeto da substituição ou quando o imposto não houver sido retido. Transcreveu o entendimento do *Desembargador Fernando Luiz Ximenes Rocha, Presidente TJ-CE*, de que é vedado à autoridade fazendária aplicar o regime de Substituição Tributária para qualquer um dos adquirentes da mercadoria.

Contudo, elucidou que a *Coordenadoria de Administração Tributária da Célula de Macrosssegmentos*, burlando a decisão liminar, passou a cobrar a suposta diferença de ICMS das empresas destinatária do produto. Salientou também que o Comunicado de nº.12/2005, o qual determinou que as empresas que operam com álcool ficassem sujeitos a Base de Cálculo no valor R\$1,67(um real e sessenta e sete centavos), estendendo o ATO de nº. 58/2005 da COTEPE, extrapolou seus limites já que não pode ser alterada a base de cálculo através de uma pauta fiscal, ensejando a quebra do princípio da proporcionalidade. Observou que o Comunicado 12/2005 está eivado de vícios e ainda fere o princípio da publicidade e proporcionalidade, colacionando lições de doutrinadores. Citou entendimento da ADIMC-1407/DF do Relator Celso de Mello. Fundamentou a ausência de lei que determine o ICMS sobre a pauta fiscal, transcrevendo o art. 150, I da CF e o art. 97, II do CTN, complementando com algumas jurisprudências sobre a matéria. Solicitou a realização de perícia contábil na empresa distribuidora e na indústria que lhe forneceu o combustível, por ser meio *probandi* essencial para o direito da defesa, apurando a incrível diferença do ICMS cobrada na autuação. Pediu ainda que o presente caso fosse julgado **NULO**, sendo determinado o seu arquivamento.

A julgadora singular, após breve relato dos fatos, discorreu sobre os argumentos da defesa, considerando 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 Matheus Viana Neto*, em Parecer da PGE nº. 081/2006, onde esclarece que não obstante a existência de liminar, o *Processo Administrativo Tributário* deve



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

manter o seu trâmite para ao final ser aperfeiçoado o lançamento do crédito tributário. Informou que para ter suspensa a exigibilidade deverá o crédito estar constituído e as hipóteses determinadas no art. 151 do CTN não impedem, nem dispensam a constituição do crédito através do lançamento. Quanto à alegação da empresa sobre a obrigação legal de recolhimento do ICMS Substituição, a legislação é clara em sua determinação conferida às empresas em situação de contribuinte substituído, conforme preconiza o art. 431 §3º do RICMS. Ressalvou que no *Demonstrativo de Débito do ICMS Próprio e de Substituição Tributária*, não deveria ser abatido o ICMS Normal no cálculo da Substituição Tributária, já que o mesmo não foi recolhido e tampouco deveria ser cobrado o ICMS Normal, que é de responsabilidade da *Garra Distribuidora de Combustível Ltda.* Quanto ao pedido de perícia, ressaltou que o contribuinte não apresentou nenhum dado ou documento hábil, eficiente, que pudesse dar ensejo a 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 singular fora comunicada à defendente através da intimação e da cópia do AR acostada aos autos às fls. 68/69, nos termos do art. 34 do Decreto 25.468/99. Devidamente ciente da ação fiscal, a contribuinte não recolheu aos cofres fazendários e apresentou recurso voluntário.

Insatisfeita com a decisão da instância singular, apresentou recurso voluntário tempestivo às fls. 71/93, instruído com documentos de fls. 94/100, onde ratificou todos os motivos já expostos na impugnação, nada mais acrescentando que inovasse suas argumentações. Ao final pugnou novamente pela **NULIDADE** da autuação.

A *Consultoria Tributária*, através do Parecer 456/09, esclareceu que em relação à pauta fiscal, esta obedece ao princípio da legalidade, face a previsão inserta no art. 34 da Lei 12.670/96, a qual se encontra em vigor sem ter sido declarada sua inconstitucionalidade perante ao STF. Destacou que o deferimento da liminar em *Mandado de Segurança* no *Processo 2007.0033.0347-9*, ocorreu em 28/07/09, momento que o auto de infração já se encontrava formalizado, assim, como a medida não tem efeito retroativo e só tem efeito em relação as partes impetrantes, não pode ser aplicada ao caso. Informou que a liminar concedida no *Mandado de Segurança nº. 2006.0023.5816-6*, impetrado pela *Garra Distribuidora de Combustíveis Ltda* teve sua eficácia suspensa pelo *Processo nº. 2007.0008.0375-6*, no dia 30/04/07, portanto não produzindo mais efeitos. Transcreveu pensamento do doutrinador Ricardo Alexandre sobre a concessão de liminar em medida de segurança. Fundamentou o tema no art. 151, IV do CTN,

 5/17



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

complementando que a concessão não tem o poder de suspender o andamento do *Processo Administrativo Tributário*, podendo interferir no processo somente após a decisão final. Citou o art. 142 do CTN, o qual dispõe sobre a competência da autoridade administrativa de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Elucidou que a Substituição Tributária não exclui 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, conforme preconiza o art. 431, §3º do RICMS. Portanto, como a empresa não procedeu à retenção e o recolhimento do ICMS substituição tributária, concluiu que ficará sujeita à penalidade inserta no art. 123, I, alínea "c" da Lei 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 de 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. 103/106.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo *J Z COMERCIAL DE PETRÓLEO LTDA.* em face da *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. *1/200708440-1*, 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*, consoante comprova o *Demonstrativo de Débito do ICMS Próprio e de Substituição Tributária* de fls. 07/08, referente ao período de julho a setembro/06 e de dezembro/06 a abril/07 no montante de R\$ 90.250,00.

1. Das Preliminares.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

No recurso voluntário interposto pela empresa autuada, são utilizados vários argumentos, dentre os quais se insere a discussão a respeito da pauta fiscal utilizada pelo Fisco na cobrança do ICMS – Substituição Tributária. Nesse sentido, discorreu sobre a ilegalidade da pauta fiscal, tendo em vista que a prática da cobrança não permeia a lógica da ação tributária, sendo por esse motivo considerado ilegal pelo Supremo Tribunal Federal, uma vez que a distribuidora ao adquirir o combustível para distribuição já recolhe na indústria, como substituto tributário o ICMS devido, inclusive as notas fiscais de venda vêm com um carimbo indicando esse regime de recolhimento.

1.1 Da Ilegalidade da Pauta Fiscal.

Esse argumento não merece prosperar, pois a prática da cobrança do ICMS com base na pauta fiscal tem respaldo em lei, não cabendo entendimento contrário, pois a lei que instituiu a pauta fiscal - Lei 12.670/96 - é constitucional e se encontra em vigor, produzindo seus efeitos normalmente, uma vez que não foi declarada inconstitucional pela Corte Máxima em momento algum.

1.2 Da Perícia.

A contribuinte requereu em sede recursal realização de perícia contábil na empresa *Garra Distribuidora de Combustível* e na indústria que lhe forneceu o combustível, ocorre que, o referido pleito deve ser indeferido por ser esta desnecessária ao deslinde da lide, frente à suficiência das provas carreadas aos autos pelo auditor fiscal, nos termos do art. 59 do Decreto 25.468/99, *in verbis*:

Art. 59. A autoridade julgadora indeferirá, de forma fundamentada, o pedido de diligência ou perícia, quando:

I – a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico

II – for desnecessária em vista de outras provas já produzidas;

III – a verificação for impraticável;

1.3 Da Suspensão da Exigibilidade do Crédito.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

A empresa autuada suscitou ainda a existência de liminar em Mandado de Segurança impedindo a cobrança do crédito exigido na inicial, contudo tal argumento 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 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 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, 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

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

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.

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:

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 acrescentados).

In casu, através de ação fiscal procedida no âmbito da contribuinte, a *Fazenda Pública Estadual* detectou o ilícito tributário apontado na inicial, cabendo

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

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;*

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.

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. 2007.0033.0347-9 teve seu deferimento em 28/07/09, quando o auto de infração já se encontrava formalizado desde 03/07/07, 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

³ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 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

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:

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



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

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" (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



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

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).

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 substituído, *Garra Distribuidora de Combustíveis Ltda*, no período de vigência da liminar proferida nos autos do Processo 2007.0015.0216-4.

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 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



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

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 acrescentados).

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 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, a *Comercial de Combustíveis Rxn Ltda.* será então a 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:



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

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 autuada, 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.

3. Do Voto.

Ex positis, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento, para, após afastar a preliminar de nulidade e o pedido de realização de perícia arguidos argüida pela recorrente, 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.



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

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

DEMONSTRATIVO

Base de Cálculo	R\$ 0,00
Alíquota	0%
ICMS (principal)	R\$ 45.125,00
Multa (100%)	R\$ 45.125,00
TOTAL	R\$ 90.250,00

É o voto.




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

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


DECISÃO

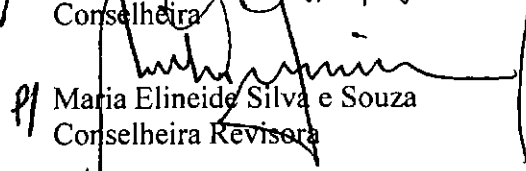
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **J Z COMERCIAL DE PETRÓLEO LTDA** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso voluntário, negar-lhe provimento para, após afastar a preliminar de nulidade e o pedido de realização de perícia arguidos pela recorrente, confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª instância, nos termos do voto do relator, conforme parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

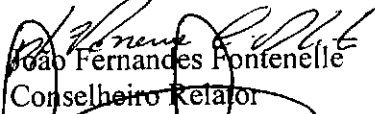
SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 04 de 05 de 2010.

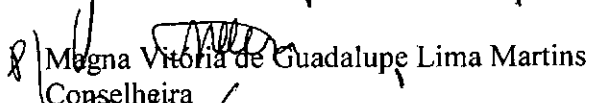

Dulcimeire Pereira Gomes
PRESIDENTA

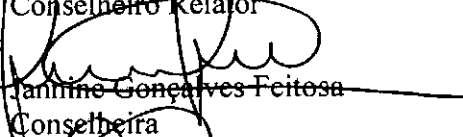

Eliane Resplande Figueiredo de Sá
Conselheira

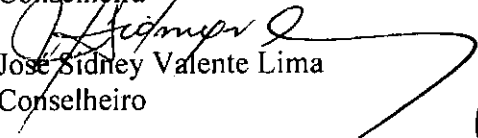

Cid Marconi Gurgel de Souza
Conselheiro



Maria Elineide Silva e Souza
Conselheira Revisora


João Fernandes Fontenelle
Conselheiro Relator


Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins
Conselheira


Janilene Gonçalves Feitosa
Conselheira


José Sidney Valente Lima
Conselheiro


Vito Simon de Moraes
Conselheiro


Mateus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO