



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

RESOLUÇÃO Nº.: 141 /2010  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO  
55ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 17/03/10  
PROCESSO Nº.: 1/4503/2007  
AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/200709583-8  
RECORRENTE: AURORA PETRÓLEO LTDA  
RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
AUTUANTE: Fernando Antônio Damasceno Lima  
MATRÍCULA: 006229-1-5  
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*, 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 Consultoria Tributária adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Afastada a preliminar de nulidade argüida pela recorrente. 3. Infringência aos artigos 21, IV; §3º do art. 431 do Decreto 24.569/97. 4. Penalidade prevista no art. 123, I, alínea "c" da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03.

## RELATÓRIO

A peça exordial reporta-se ao auto de infração lavrado por *falta de recolhimento do ICMS – Próprio/Substituição Tributária*, decorrente da aquisição de *Álcool Etílico Hidratado Carburante -AEHC*, por contribuinte substituído, no que concerne ao período de 05/06 a 03/07, no montante de R\$ 55.112,50, conforme levantamento das notas fiscais de aquisição registradas no livro registro de entradas. O ilícito fiscal supramencionado originou-se de uma ação fiscal designada pela ordem de serviço nº 2007.16333, objetivando executar *diligência fiscal específica – falta de recolhimento de ICMS*, referente ao período de 01/01/06 a



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

30/04/07, junto à empresa *Aurora Petróleo Ltda*, inscrita no CNAE como *comércio a varejo de combustíveis e lubrificantes*, estabelecida em Fortaleza/Ce. Auto de infração lavrado em 30/07/07, com fulcro nos artigos 21, IV e 431 §3º 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. 2007.14330 de fls. 09, ocasião em que foi intimada a apresentar no prazo de 05 (*cinco*) dias as notas fiscais de entrada e saída de AEHC, os livros registro de entradas e saídas, de inventário, apuração do ICMS, RUDFTO e LMC do AEHC referente ao período de 01/01/06 a 30/04/07.

O processo, originalmente, foi instruído com o auto de infração nº. 1/200709583-8, informações complementares às fls. 03/05, *Anexo I – Quadro de Demonstrativo do ICMS a Recolher* às fls. 06/07, ordem de serviço nº. 2007.16333, termo de intimação nº. 2007.14330, cópias das notas fiscais de aquisição de AEHC às fls. 10/58, cópias do *Livro de Registro de Entradas* às fls. 59/83, cópia do Ofício 04/06 da SEFAZ/CE às fls. 84, Recibo de entrega dos documentos fiscais que serviram de base para a lavratura do AI às fls. 85, cópia de AR e termo de juntada às fls. 86/87 e termo de revelia às fls.88. 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. O CONTRIBUINTE DEIXOU DE RECOLHER O ICMS NORMAL E O DEVIDO POR SUBSTITUICAO TRIBUTARIA NAS OPERACOES DE AQUISICAO DE ALCOOL ETILICO HIDRATADO CARBURANTE NO PERIODO DE MAIO/2006 A MARCO/2007, CONFORME DEMOSNTRADO NAS INFORMACOES COMPLEMENTARES A ESTE AUTO DE INFRACAO.” (*sic*).

Às informações complementares, o atuante discorreu sobre os fatos ocorridos informando que a célula de Macrosegmentos – CEMAS, setor responsável pelo acompanhamento e fiscalização das operações com combustíveis, encaminhou o Ofício nº. 04/06, em anexo às fls. 84, que estabelece a responsabilidade dos postos de combustíveis pelo ICMS – ST na qualidade de contribuintes substituídos, autorizando que a referida Célula efetue a cobrança



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

do ICMS-ST diretamente dos adquirentes (postos de combustíveis), com base no §3º do art. 431 do Decreto 24.569/97. Elucidou que a contribuinte adquiriu da empresa *Garra Distribuidora de Combustível Ltda* o combustível *Álcool Etilico Hidratado Combustível (AEHC)* para comercializar a varejo no estado do Ceará durante o período de 05/06 a 03/07, contudo a referida empresa, responsável substituta pelo recolhimento, nas suas notas fiscais de venda de AEHC, não destacou, nem informou, tampouco reteve ou recolheu o ICMS devido por substituição tributária. Desta forma, restou claro que seus clientes adquiriram o produto sem a inclusão do referido imposto, devendo, portanto assumir a responsabilidade, conforme prescrevem os artigos 21, IV e 431 §3º do Decreto 24.569/97. Constatou que nas notas fiscais de aquisição registradas no livro registrado de entradas da autuada não constava o destaque de ICMS próprio ou a indicação no seu corpo de que o ICMS próprio e o ST foram retidos por substituição tributária. Salientou que as informações do levantamento total do ICMS estão relacionadas na planilha constante do Anexo I, onde compreende o ICMS Normal e o devido por *Substituição Tributária* que não foi recolhido nas operações comerciais, sendo aplicado ao cálculo do ICMS Normal a alíquota de 25% sobre o valor da operação e o ICMS devido por *Substituição Tributária* calculada com base nas regras previstas nas cláusulas primeira, segunda e terceira no Convênio ICMS nº. 100, de 20/08/02. Informou ainda que fora aplicado à alíquota de 25% sobre a base de cálculo, na forma que está prescrito nas três primeiras cláusulas do referido Convênio, deduzindo o imposto de obrigação direta, cujos cálculos seguem também demonstrados na planilha constante do Anexo I. Assim sendo, sugeriu que fosse lançado o crédito tributário no valor de R\$55.112,50 aplicando a penalidade prevista no art. 123, I, alínea "c" da Lei nº. 12.670/96.

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:

<b>Base de Cálculo</b>	<b>RS 0,00</b>
Alíquota	0%
ICMS (principal)	RS 55.112,50
Multa (100%)	RS 55.112,50
<b>TOTAL</b>	<b>RS 110.225,00</b>

A ciência do auto de infração foi realizada em 09/08/07 por via postal, consoante se depreende da cópia do AR e termo de juntada de fls.86/87 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.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

O termo de revelia foi lavrado em 31/08/07, entretanto, a empresa contribuinte havia protocolado defesa em 22/08/07, tornando desta forma, o termo de revelia sem efeito.

A defesa da ora impugnante fora apresentada tempestivamente às fls. 90/113 instruído de documentos às fls. 114/116 onde 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 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 a 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 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 **ABSOLUTAMENTE NULO**, sendo determinado o seu arquivamento.

 4/18



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

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 tributário, até mesmo resguardando o Estado da decadência do direito de fazê-lo. A medida judicial suspende a exigibilidade e a cobrança do crédito tributário, não o lançamento. Nesse azo, transcreveu posicionamento da doutrinadora *Mary Elbe Gomes Queiroz Maia* que esclarece sobre o tema em sua obra "*Do lançamento Tributário-Execução e Controle*". Salientou que o art. 464 do Decreto nº. 24.569/97 discorre sobre a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS *Substituição Tributária* devido nas operações com álcool hidratado que no caso em comento a contribuinte na qualidade de adquirente da mercadoria é devedora e responsável pelo pagamento do imposto nos termos dos artigos 21, IV e 431 §3º do RICMS. Quanto a alegativa da ilegalidade da pauta fiscal e cobrança do ICMS – *Substituição Tributária* ao destinatário da mercadoria esta não deve prosperar, haja vista que a comprovação de que a autuada, em total inobservância as dispositivos da lei, tentou burlar o fisco estadual, com a intenção de não pagar o imposto. Observou que os cálculos constantes na planilha acostados às fls. 11 dos autos, realizados pelo fiscal, foram equivocadamente deduzidos no cálculo do imposto *Substituição Tributária*, o valor do ICMS normal, quando deveria ter cobrado toda a carga tributária, já que o ICMS normal não foi destacado tampouco recolhido. Entretanto efetuando a exclusão do ICMS normal e adotando a carga tributária cheia, o montante corresponderá exatamente ao valor efetivamente lançado na inicial. Não merecendo, portanto qualquer reparo o valor do crédito tributário informado na vestibular. Por fim, concluiu que quanto ao pedido de perícia solicitado, não há necessidade, uma vez que no decorrer da defesa a contribuinte não conseguiu justificar através de provas a real existência de incorreção no trabalho fiscal. Desta forma, sugeriu a penalidade prevista no art. 123, I alínea "c" da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03. 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.

Às fls. 124/125 dos autos, a julgadora singular acostou pedido de suspensão de nº. 2007.0008.0375-6/0 do requerente *Estado do Ceará*, na qual consta determinação no sentido de que a requerida *Garra Distribuidora de Combustíveis Ltda* tenha suspenso os efeitos da decisão liminar concedida pelo *Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública* nos autos do Processo nº. 2006.0023.5816-6, em face dos novos argumentos trazidos neste pedido renovatório.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

A prolação de sentença pelo órgão julgador singular fora comunicada à defendente por via postal em 09/11/09 consoante AR e termo de juntada às fls. 147/148 nos termos do §3º 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. 127/141, instruído de documentos às fls. 142/145, onde brevemente analisou sobre a *Substituição Tributária* no Brasil. Explanou sobre a atribuição do responsável tributário no caso dos combustíveis e derivados de petróleo, elucidando que a refinaria de petróleo é substituta tributária até a venda ao consumidor, nos derivados de petróleo – ICMS/PIS/COFINS, assim como as distribuidoras de combustíveis, nas operações com álcoois. Sendo assim, a Lei ao atribuir a responsabilidade tributária, nomeando diametralmente quem é o responsável pela retenção e recolhimento, não pode vir a atribuir solidariedade ao contribuinte substituído. Ressaltou que a possibilidade de atribuição, da responsabilidade tributária – retenção e recolhimento-, a contribuinte vinculada ao fato gerador, encontra ressonância no art. 128 do CTN corroborando com o preceito doutrinário sobre o princípio da legalidade do Mestre Amílcar Falcão, assim, estabelecido o responsável tributário, há que vinculá-lo às hipóteses de incidência, podendo atribuir incontestavelmente a quem será imputada à obrigação pelo pagamento do tributo. Esclareceu sobre o responsável pelo recolhimento e aferição do tributo alegando que o substituído tributariamente (posto de combustível), que adquire mercadorias, objeto de substituição tributária, paga o preço constante na nota fiscal, tendo esta declarada a forma de retenção –fase da ocorrência -, não assume perante o fisco, qualquer responsabilidade tributária, tanto que a norma estadual que estabelece solidariedade, em operações comerciais, lícitamente realizadas, não possui nenhum efeito jurídico eficaz, que possa exigir tributo solidariamente do substituído tributariamente. Discorreu ainda sobre a ilegalidade da pauta fiscal, a ausência de lei que determine o ICMS sobre a pauta fiscal e o recolhimento do ICMS e da essencialidade de realização de perícia contábil na empresa substituta sem acrescentar nenhum novo argumento defensivo. Por fim, requereu a insubsistência do procedimento, bem como o seu conseqüente arquivamento ou, no caso de assim não entender, que seja aberto novo prazo para defesa, desta feita sendo enviado a contribuinte cópia integral de todos os documentos e folhas do processo administrativo a fim de que seja atendido os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa.

A *Consultoria Tributária*, através do Parecer 469/09, esclareceu que em relação a pauta fiscal, diga que obedece ao princípio da legalidade, pois encontra previsão inserta no art. 34 da Lei nº. 12.670/96, a qual se encontra em vigor sem ter sido declarada sua



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

inconstitucionalidade perante o STF. Quanto a liminar em Mandado de Segurança nº. 2006.00023.5816-6, 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. Nesse sentido, transcreveu pensamento do doutrinador Ricardo Alexandre sobre o assunto, elucidando que a concessão de medida liminar em mandado de segurança suspende a exigibilidade do crédito tributário, conforme o previsto nos artigos 142 e 151, IV do CTN, contudo a concessão de medida liminar em mandado de segurança não tem o poder de suspender o andamento do processo administrativo tributário, pois somente a decisão final pode interferir no processo. Quanto à acusação fiscal, explicou 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 o disposto no art. 431 §3º. do RCMS. Assim, comprovou que a empresa autuada adquiriu álcool etílico hidratado carburante da empresa *Garra Distribuidora de Combustíveis Ltda* acobertado pelas notas fiscais relacionadas na planilha às fls. 06/07 dos autos, sem que a empresa emitente tivesse feito a retenção e o recolhimento do ICMS, passando desta forma, a responsabilidade para a empresa adquirente *Aurora Petróleo Ltda*. No que se refere ao pedido de perícia, entendeu por indeferir uma vez que a recorrente não trouxe elementos que pudessem alterar o trabalho do agente fiscal. Concluiu que a empresa não procedeu à retenção e o recolhimento do ICMS substituição tributária, ficando sujeita a penalidade inserta no art. 123, I, alínea "c" da Lei nº.12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03. Isto posto, sugeriu o conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento, para que seja confirmada decisão proferida em primeira instância, decidindo pela **PROCEDÊNCIA** do feito fiscal.

Os autos foram encaminhados, para apreciação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer, que dormita às fls. 150/153.

É o relatório.

**VOTO DO RELATOR**

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo **AURORA 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



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

nº. 1/200709583-8, na dicção da legislação processual vigente. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, a requerente fora atuada por falta de recolhimento do ICMS – Próprio/Substituição Tributária, por contribuinte substituído, na forma e nos prazos regulamentares, detectado através de diligência fiscal específica – falta de recolhimento de ICMS, consoante comprova o *Anexo I as informações complementares* do presente auto às fls. 06/07, referente ao período de maio/06 e março/07, no montante de R\$ 55.112,50.

No recurso voluntário interposto pela empresa atuada, 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.

Porém, 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. Das preliminares

No recurso voluntário interposto pela empresa atuada, 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.





GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

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.

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, impede 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



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

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 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, 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,

<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

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 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 acertamento, ou processo de determinação e exigência do crédito tributário. É o processo de lançamento do tributo. (Grifos acrescidos).*

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

<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

*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 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 Alexandre<sup>3</sup>, 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 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. 2007.0033.0347-9* 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 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.

<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

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 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*



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

*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 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



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

*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 substituição em pauta é aquela na qual o contribuinte deve recolher o ICMS incidente nas operações antecedentes.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

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 às fls. 08 que a nota fiscal não contém o destaque do ICMS, destarte, como a empresa contribuinte substituta - *Garra Distribuidora de Combustíveis Ltda* – não realizou o recolhimento do ICMS *Substituição Tributária*, a responsabilidade tributária poderá recair sobre o contribuinte substituído, ou seja, a *Aurora Petróleo 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*





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

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

*regulamentares, em todos os casos não compreendidos nas alíneas "d" e "e" deste inciso: multa equivalente a uma vez o valor do imposto;*

**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.

**DEMONSTRATIVO**

<b>Base de Cálculo</b>	<b>R\$ 0,00</b>
Alíquota	0%
ICMS (principal)	R\$ 55.112,50
Multa (100%)	R\$ 55.112,50
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 110.225,00</b>

É o voto.




GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

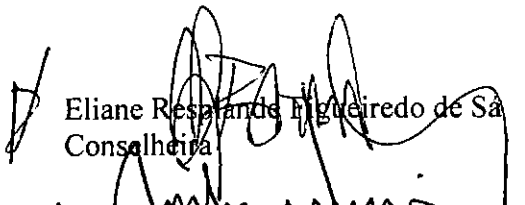
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

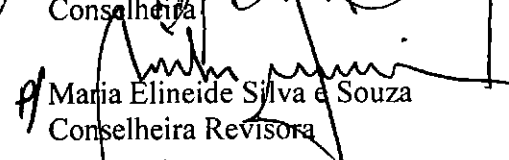
DECISÃO

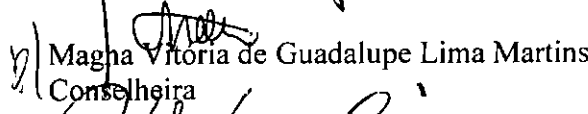
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **AURORA PETRÓLEO LTDA** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso voluntário, negar-lhe provimento para, após afastar a preliminar de nulidade argüida 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. Ausente o Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza.

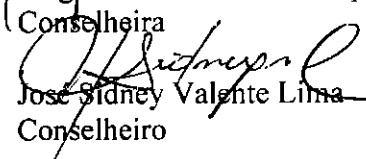
**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 04 de 05 de 2010.


  
Dulcimeire Pereira Gomes  
PRESIDENTA

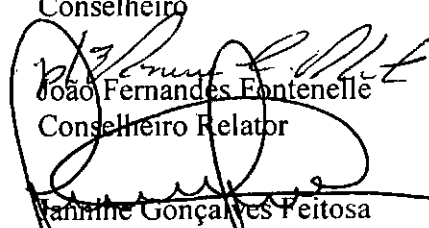
  
Eliane Resende Figueiredo de Sá  
Conselheira

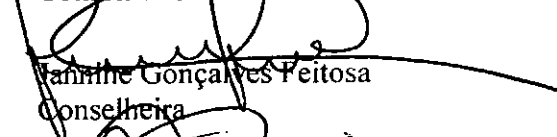
  
Maria Elineide Silva e Souza  
Conselheira Revisora

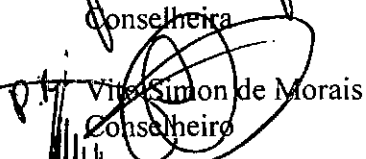
  
Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins  
Conselheira

  
José Sidney Valente Lima  
Conselheiro

  
Cid Marconi Gurgel de Souza  
Conselheiro

  
João Fernandes Fontenelle  
Conselheiro Relator

  
Yánnine Gonçalves Feitosa  
Conselheira

  
Vitor Simon de Moraes  
Conselheiro

  
Matheus Vianna Neto  
PROCURADOR DO ESTADO