



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

RESOLUÇÃO Nº.: 150 /2010
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO
7ª SESSÃO EXTRAORDINÁRIA EM: 23/03/10
PROCESSO Nº.: 1/3535/2007
AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/200707044-8
RECORRENTE: MARAPONGA PETRÓLEO LTDA
RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
AUTUANTE: Gilberto Weliton Dutra Sampaio
MATRÍCULA: 006944-1-X
RELATORA: Conselheira Jannine Gonçalves Feitosa
REVISORA: Conselheira Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins

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 janeiro/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; 73; 74; 431 §3º e 464 do Decreto 24.569/97. 4. Penalidade prevista no art. 123, I, alínea "c" da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03.

RELATÓRIO

A peça exordial refere-se ao auto de infração lavrado por *Falta de recolhimento - Substituição tributária*, detectado através da análise das NF's discriminadas no *Demonstrativo de Débito do ICMS Próprio e ICMS ST*, durante os meses de janeiro/06 a

  1/17



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

março/07, no montante de R\$ 79.775,00. A irregularidade sobredita refere-se à aquisição do produto (*Álcool Etílico Hidratado Carburante*) cujo imposto por substituição tributária e ICMS próprio não foi recolhido. O ilícito fiscal supramencionado originou-se de uma ação fiscal designada pela Ordem de Serviço nº 2007.15896, objetivando executar *diligência fiscal específica – falta de recolhimento de ICMS*, referente ao período de 01/01/06 a 30/04/07, junto ao contribuinte *Maraponga Petróleo Ltda.*, inscrito no CNAE como *comércio a varejo de combustíveis e lubrificantes*, estabelecido em Canindé/Ce. Auto de infração lavrado em 11/06/07 com fulcro no art.73 e 74 do Decreto 24.569/97.

A ciência do início do procedimento foi realizada em 25/05/07, de forma pessoal, consoante comprova a assinatura do representante da empresa no termo de intimação nº. 2007.13726 de fls. 05. Desse modo, a contribuinte foi intimada a apresentar no prazo de 10 (dez) dias o livro de registro de entradas, notas fiscais de entrada, DAES de recolhimento do ICMS e livro de termos de ocorrências (RUDFTO), do período de 01.01.06 a 30.04.07.

O processo, originalmente, foi instruído com o auto de infração nº. 1/200707044-8, informações complementares às fls. 03, Ordem de Serviço nº. 2007.15896, termo de intimação nº. 2007.13726, cópia do Ofício nº.04/06 da CEMAS às fls. 06, cópia dos Atos COTEPE às fls. 07/14, *Demonstrativo de Débito do ICMS próprio e ST* às fls. 15, cópia das Notas Fiscais às fls. 16/30, cópia Procuração às fls. 31, *Recibo De Entrega De Documentos* às fls. 32, termo de revelia às fls.33 e termo de juntada às fls. 34. 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 06.689.486-7 DEIXOU DE RECOLHER O ICMS PROPRIO E DE SUBSTITUICAO TRIBUTARIA DEVIDO PELAS NOTAS FISCAIS COM COPIAS, EM ANEXO, SOBRE ALCOOL ETILICO HIDRATADO CARBURANTE (AEHC), COMO RESPONSÁVEL PRECONIZADO PELO ART. 21, INCISO IV E PARAGRAFO 3º, DO ART 431, DO DEC. 24569/1997.” (sic).

  2/17



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

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	RS 0,00
Alíquota	0%
ICMS (principal)	R\$ 39.887,50
Multa	R\$ 39.887,50
TOTAL	RS79.775,00

Às informações complementares, o autuante elucidou que o contribuinte deixou de recolher o ICMS próprio e de Substituição Tributária devido pelas notas fiscais, discriminadas no *Demonstrativo de Débito do ICMS Próprio e ST*, sobre Álcool Etilíco Hidratado Carburante, como responsável preconizado pelo art. 21, IV e §3º do Decreto 24.569/97. Nesse sentido, demonstrou os valores do período de janeiro/06 a março/07.

A ciência do auto de infração foi realizada, de forma pessoal, em 13/06/07, oportunidade em que foi intimada a apresentar no prazo de 20 (vinte) dias defesa contra suas infrações identificadas, conforme se comprova assinatura aposta no próprio auto.

O termo de revelia foi lavrado em 16/07/07, entretanto, a empresa contribuinte havia protocolado dilação para defesa em 29/06/07, tornando desta forma, o termo de revelia sem efeito.

A defesa da ora impugnante fora apresentada tempestivamente às fls. 38/43, instruída com documentos de fls. 44/56, onde discorreu sobre os fatos atestando, que o auto de infração do presente processo decorreu da falta de recolhimento do ICMS pelo responsável (substituto) tributário, sendo, no caso, a empresa *Garra Distribuidora de Combustíveis Ltda*, uma vez que a responsabilidade do recolhimento é da empresa distribuidora. Nesse sentido, elucidou que a referida empresa argumentou que o recolhimento do imposto foi suspenso por força de decisão judicial, entretanto a contribuinte não tinha conhecimento do fato, tendo em vista, comprou o combustível de boa-fé e pagou o preço de mercado. Desta forma, salientou que não poderia supor que o imposto não estava sendo devidamente recolhido bem como não se beneficiou da decisão judicial por ter comprado combustível pelo preço de mercado,



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

inclusive todos os tributos, não podendo lhe ser atribuída a responsabilidade pelo não recolhimento por parte da distribuidora. Ressaltou que ao adquirir o álcool etílico, já ocorre a retenção do ICMS por parte da distribuidora, que será responsável pelo repasse da parcela que couber a cada unidade de federação. Citou que em recente decisão constante do Processo 1/1028/2000, o Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará afastou por completo a cobrança do ICMS, após constatar que o mesmo havia sido efetivamente recolhido por estar a mercadoria sujeita a substituição tributária. Observou que o agente fiscal equivocou-se na aplicação da penalidade, disposta no art. 123, I, alínea “c” da Lei 12.670/96, tendo em vista que o art. 126 da mesma lei se enquadra com a realidade do presente caso, como também não deveria responder pelo descumprimento de obrigação principal, apenas acessória. Por fim, requereu que seja declarada a **NULIDADE** do presente auto de infração, julgando **IMPROCEDENTE** e por conseguinte, extinguindo o crédito fiscal constituído.

A julgadora singular, após breve relato dos fatos, discorreu sobre os argumentos da defesa, afastando à alegativa da requerente no que concerne a decisão judicial, uma vez que fora suspensa a liminar de nº. 2006.0023.5816-6 concedida à empresa *Garra Distribuidora de Combustível Ltda*, a qual visava obter o impedimento da cobrança de qualquer das destinatárias dos produtos da impetrante. Desta forma, foi atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária ao adquirente do produto, no caso a empresa *Maraponga Petróleo Ltda*, na qualidade de contribuinte substituído, conforme preconiza o art. 431 §3º do Decreto 24.569/97. Verificou que em alguns documentos fiscais existe um carimbo com o indicativo que o imposto devido por *Substituição Tributária* foi pago, citando como referência o Decreto 23.693/95, contudo o referido decreto dispõe sobre o regime de *Substituição Tributária* com produtos farmacêuticos, destinados ao uso humano e outros. Explicou que o agente do fisco abateu no cálculo do imposto cobrado o relativo à *Substituição Tributária*, o valor do *ICMS Normal*, quando deveria ter cobrado a carga tributária cheia, já que não havia o destaque do imposto normal nos citados documentos fiscais. Assim sendo, o montante a ser recolhido pelo contribuinte substituído, relacionado à *Substituição Tributária*, corresponderia exatamente ao valor efetivamente lançado na inicial com a cobrança do imposto normal. Concluiu que por desobediência aos dispositivos já mencionados, a infração prevista correspondente está no art. 123, I, alínea “c” da lei 12.670/96. 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.



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 26/10/09, consoante A.R e termo de juntada às fls. 64/65 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. 66/88, instruído de documentos às fls. 89/106, onde discorreu sobre a ausência de co-responsabilidade em razão da ocorrência de retenção do tributo, uma vez que o Código Tributário Nacional determina que o sujeito passivo da obrigação pode ser tanto o contribuinte como o responsável tributário, conforme dispõe o art. 121, I e II. Da mesma forma, o art. 464 do Decreto 24.569/97 estabelece que fica atribuída a empresa distribuidora de combustíveis a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em relação à aquisição e revenda de *Álcool Etílico Hidratado Carburante*(AEHC). Ressaltou que não é cabível atribuir ao substituído tributário a responsabilidade pelo recolhimento do tributo com base no art. 431 §3º do Decreto 24.569/97, porquanto ocorreu a devida retenção do ICMS no momento da aquisição do AEHC junto ao substituto tributário. Informou que o preço unitário extraído das notas fiscais ainda sofreu majoração pelo recorrente varejista em razão da inclusão do percentual de lucro e outras despesas. Assim, ficou demonstrado que o produto foi adquirido com base no preço de mercado, sendo devidamente incluído o valor retido a título de ICMS razão pela qual resta evidenciada a ocorrência da devida retenção, devendo ser afastada a co-responsabilidade do contribuinte substituído. Nesse sentido, citou algumas resoluções do *Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará* responsabilizando somente o substituído tributário no caso de ausência de retenção do ICMS na operação. Aduziu que mitiga o art. 128 do CTN, tendo em vista que o substituído tributário somente poderia ser demandado pelo não recolhimento do tributo de forma supletiva. Para corroborar com esse entendimento colacionou decisão do Egrégio Superior Tribunal de Justiça Processo REsp 931727/ RS. Recurso Especial 2007/0047163-8 do Relator Ministro Luiz Fux. Ademais, salientou que se o substituto tributário retém o tributo e não repassa a Fazenda Estadual atrai para si a responsabilidade tributária e afasta a responsabilidade do contribuinte de direito. Quanto a comprovação da devida retenção dos tributos nas notas fiscais e mitigação ao princípio da verdade material no processo administrativo, esclareceu que a indicação do ICMS na operação entre distribuidor-substituto e varejista-substituído não é obrigatória, pois não há relação de apuração de crédito nessa fase, porquanto o distribuidor, na qualidade de substituto tributário, é o responsável pelo recolhimento do tributo devido por todos os indivíduos da cadeia a teor do §1º do art. 446 do Decreto 24.569/97. No que se refere ao carimbo indicado na



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

devida retenção do ICMS, explicou que de fato ocorreu um erro na indicação da norma, excluindo a validade do carimbo, contudo, a falha do emitente das notas fiscais não pode prejudicar o adquirente de boa-fé, bem como não tem o condão de invalidar a retenção do tributo. Referenciou ainda os princípios da Administração Pública colacionado no art. 37 da CF/88, afim de se obter a verdade material do fato ocorridos, consultando arquivos, requerendo documentos ou chamando o contribuinte para prestar esclarecimentos, conforme estabelece os artigos 1º e 2º da Lei nº. 9.784/99. Discorreu sobre o procedimento do agente público que agiu de forma absolutamente contrária aos princípios básicos que devem pautar os atos da administração, em virtude da total falta de eficiência na apuração dos fatos ensejadores do lançamento, contrariando desta forma os princípios da moralidade administrativa, da legalidade, além da razoabilidade jurídica, do interesse público e da segurança. Acostou entendimento firmado no âmbito da jurisprudência administrativa acerca do erro da fiscalização, uma vez que o substituído-recorrente não merece responder por desídia do emitente das notas fiscais, qual seja o substituto tributário tendo em vista a sua qualidade de adquirente de boa-fé, principalmente no que tange à indicação errônea do Decreto nº 23.693/95 no carimbo de comprovação da retenção do ICMS. No que concerne a atribuição de multa entendeu ser indevida, em virtude da medida judicial interposta pela empresa "GARRA" não ter sido transitada em julgado. Nesse sentido, transcreveu o §2º do art. 63 da Lei 9.430/96 onde vislumbra que a concessão da medida liminar interrompe a incidência de multa de mora, desde a data de sua concessão, somente podendo ser exigida 30(trinta) dias após a data da decisão judicial. Desta forma, a multa de mora não pode ser exigida antes do trânsito em julgado das ações judiciais promovidas pela "GARRA". Ressaltou que uma decisão judicial não pode prejudicar terceiro estranho ao processo, por ferir o art. 472 do CPC, confirmando que os efeitos da sentença são *inter partes*. Requereu que o órgão julgador conheça do presente recurso voluntário e lhe dê provimento, para que seja reformada a decisão singular e, por conseguinte declarar a nulidade do auto, julgando-o improcedente, com o respectivo cancelamento e arquivamento do processo administrativo.

A *Consultoria Tributária*, através do parecer 395/09 esclareceu que em relação à falta de alíquota, o ICMS normal foi calculado aplicando-se a alíquota de 25% sobre o valor da operação e o ICMS substituição tributária foi calculado aplicando-se a alíquota de 25% sobre a base de cálculo da substituição tributária. Ratificou que a empresa emitentes das notas fiscais (*Garra Distribuidora de Combustíveis Ltda*) responsável pelo recolhimento do ICMS não promoveu a retenção e o recolhimento do imposto. Quanto ao pedido de perícia entendeu que não cabe, haja vista que ficou demonstrada a falta de recolhimento. Informou que a empresa *Garra Distribuidora de Combustíveis Ltda* ingressou com mandado de segurança tendo como objetivo



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

sustar a cobrança do ICMS de seus compradores/clientes, sendo a liminar concedida pelo processo nº. 2006.0023.5816-6, ocorrendo a suspensão pelo processo nº. 2007.0008.0375-6 em 30.04.07. Assim, quando da formalização do auto de infração em avaliação (11.06.07) a liminar em mandado de segurança que suspendia a exigibilidade do crédito tributário já estava cassada. 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, ficará sujeita a 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 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. 109/112.

É o relatório.

VOTO DA RELATORA

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo **MARAPONGA 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. 1/200707044-8, 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 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 as notas fiscais, em anexo, discriminadas no presente auto às fls. 06/07, referente ao período de janeiro/06 e março/07, no montante de R\$ 39.887,50.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

O cerne da questão consiste na cobrança do *ICMS Substituição Tributária* ao contribuinte substituído, em operação de compra de *Álcool 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.



1. Das preliminares

Existem preliminares suscitadas pela contribuinte em sede de recurso voluntário, merecendo, portanto, uma análise preambular por parte deste órgão julgador, visto que antecede qualquer exame de mérito. A contribuinte arguiu a nulidade do auto de infração, sob o argumento de que houve a ausência de co-responsabilidade em razão da ocorrência de retenção do tributo, uma vez que o Código Tributário Nacional determina que o sujeito passivo da obrigação pode ser tanto o contribuinte como o responsável, conforme dispõe o art. 121, I e II.

Ressaltou ainda que não é cabível atribuir ao substituído tributário a responsabilidade pelo recolhimento do tributo com base no art. 431 §3º do Decreto 24.569/97, porquanto ocorreu a devida retenção do ICMS no momento da aquisição do *Álcool Etílico Hidratado Carburante (AEHC)*.

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 subsequentes, 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.

  8/17



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 acrescidos).

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

Em análise minudente aos autos, observa-se às fls. 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 autuada 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;

1.2 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 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.

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

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, 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 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*:

*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 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 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 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.

1.3 Das Resoluções Paradigmas.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

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

EMENTA: RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ART. 151 DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE O FISCO REALIZAR ATOS TENDENTES À SUA COBRANÇA, MAS NÃO DE PROMOVER SEU LANÇAMENTO. ERESP 572.603/PR. RECURSO DESPROVIDO. 1. O art. 151, IV, do CTN, determina que o crédito tributário terá sua exigibilidade suspensa havendo a concessão de medida liminar em mandado de segurança. Assim, o Fisco fica impedido de realizar atos tendentes à sua cobrança, tais como inscrevê-lo em dívida ativa ou ajuizar execução fiscal, mas não lhe é vedado promover o lançamento desse crédito. 2. A Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça, dirimindo a divergência existente entre as duas Turmas de Direito Público, manifestou-se no sentido da possibilidade de a Fazenda Pública realizar o lançamento do crédito tributário, mesmo quando verificada uma das hipóteses previstas no citado art. 151 do CTN. Na ocasião do julgamento dos REsp 572.603/PR, entendeu-se que "a suspensão da exigibilidade do crédito tributário impede a Administração de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança do seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à sua regular constituição para prevenir a decadência do direito de lançar" (Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005). 3. Recurso especial desprovido. (STJ - Resp 736040 - RS - 1º 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



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

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

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 Etilico Hidratado



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

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.

2.1 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.

DEMONSTRATIVO

Base de Cálculo	R\$ 0,00
Alíquota	0%
ICMS (principal)	R\$ 39.887,50
Multa	R\$ 39.887,50
TOTAL	R\$79.775,00

É o voto.



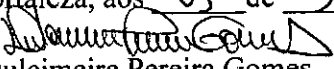
GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT


DECISÃO

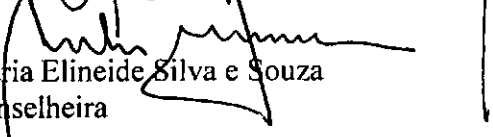
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **MARAPONGA PETRÓLEO LTDA** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso voluntário, para após afastar a preliminar de nulidade argüida pela recorrente, confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª instância, nos termos do voto da Relatora, conforme parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

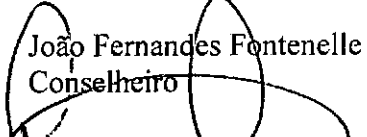
SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 05 de 25 de 2010.

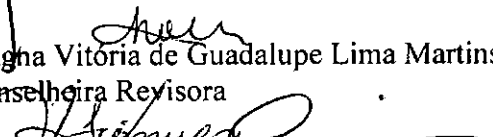

Dulcimeire Pereira Gomes
PRESIDENTE


Alfredo Rogério Gomes de Brito
Conselheiro

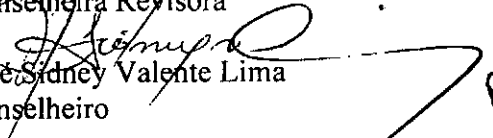

Cid Marconi Gurgel de Souza
Conselheiro


p/Maria Elineide Silva e Souza
Conselheira

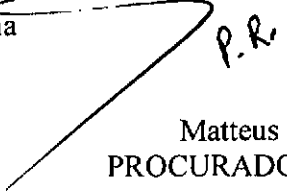

João Fernandes Fontenelle
Conselheiro


Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins
Conselheira Revisora


Jannine Gonçalves Feitosa
Conselheira Relatora


José Sidney Valente Lima
Conselheiro


Vito Simon de Moraes
Conselheiro


P.R.
Matteus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO