



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ

*Secretaria da Fazenda*

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº 166/2010

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

82ª SESSÃO ORDINÁRIA EM 1º/06/2010

PROCESSO Nº: 1/5389/2007

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200712539

AUTUANTE: DINORAH FONSECA DO AMARANTE MATRICULA Nº: 006.031-1-2

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RECORRIDO: VM REVENDEDORA DE PETRÓLEO LTDA

RELATOR: JOSÉ SIDNEY VALENTE LIMA

**EMENTA:** ICMS- SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ÁLCOOL ETÍLICO HIDRATADO CARBURANTE. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. A responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária recai sobre o adquirente das mercadorias quando o contribuinte substituto não faz a retenção e o recolhimento do imposto. Na espécie, a empresa autuada adquiriu álcool etílico hidratado carburante de distribuidor, que não promoveu a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária. Infringência ao art. 464 do Dec. nº 24.569/97, combinado com os art. 21, inciso IV e art. 431, § 3º do mesmo diploma regulamentar. Infração sujeita a multa prevista no art. 123, inciso I, alínea "c" da Lei nº 12.670/96. Afastada a nulidade suscitada pela recorrente e seu pedido de perícia. Confirmada, por unanimidade de votos, a decisão de primeira instância, que julgou PARCIAL PROCEDENTE o lançamento fiscal. Recurso oficial conhecido e desprovido.

## RELATÓRIO

Consta do auto de infração em lide a acusação de que a empresa acima identificada deixou de recolher o ICMS normal e o devido por substituição tributária nas aquisições de álcool etílico hidratado carburante promovidas no período de janeiro de 2006 e de abril a setembro de 2006 no valor de R\$ 44.068,25.

A autoridade fiscal deu como infringidos os artigos 21, inciso IV e 431, § 3º do Dec. nº 24.569/97, bem como o art. 18, § 3º da Lei nº 12.670/96, aplicando a penalidade prevista no artigo 123, inciso I, alínea "c" da Lei nº 12.670/96.

Complementando o relato da infração, a agente do fisco acrescenta as seguintes informações:

- I- Que a empresa atuada exerce atividade de revenda varejista de combustíveis automotivos;
- II- Que a atuada adquiriu álcool etílico hidratado carburante da empresa GARRA DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA, que não fez a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária;
- III- Que a SEFAZ, através da Célula de Macrosségmentos, CEMAS, encaminhou o ofício nº 04/2006 ao SINDIPOSTOS, orientando e esclarecendo acerca da responsabilidade tributária dos postos revendedores, quando adquirissem combustíveis sem a retenção do ICMS devido por substituição tributária;
- IV- Que foi realizado juntos os postos de combustíveis ação fiscal com vista a levantar o imposto devido, sendo concedido prazo para o recolhimento espontâneo do ICMS devido;
- V- Que a empresa GARRA DIST. DE COMBUSTÍVEIS LTDA, impetrou mandado de segurança visando sustar a cobrança do ICMS devido por substituição tributária de seus destinatário/clientes, sendo que a medida liminar concedida foi suspensa pelo Tribunal de Justiça do Estado;
- VI- Foi atribuída a atuada a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS substituição tributária nas aquisições cujas notas fiscais não continha o seu destaque;

O procedimento fiscal é instruído como os seguintes documentos: Ordens de serviço nºs 2007.22214 e 2006.34712, termo de início de fiscalização nº 2007.19823, termo de conclusão de fiscalização nº 2007.24356, cópia do livro registro de entradas nº 7, quadro demonstrativo do ICMS a recolher, cópias das notas fiscais emitidas pela GARRA em favor da atuada, cópia do ofício nº 4/2006 expedido pela CEMAS, cópia da decisão que suspendeu a medida liminar concedida a empresa GARRA Dist. De Comb. Ltda e cópia do AR referente a intimação da lavratura do auto de infração.

\_\_\_\_\_

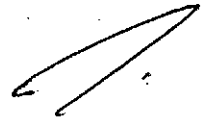


A empresa autuada não apresentou impugnação ao lançamento fiscal.

Na instância de primeiro grau a julgadora decidiu pela parcial procedência da autuação, considerando como base de cálculo do ICMS substituição tributária o preço de pauta fixado pela Fazenda Estadual, ainda que inferior a aquele consignado em alguns documentos fiscais.

Analisando o recurso oficial, a Consultoria Tributária opinou pela reforma da decisão de primeira instância, por entender que a empresa autuada é responsável pelo pagamento do ICMS próprio devido na operação de venda e que não foi recolhido pelo emitente das notas fiscais.

É o relatório.



## VOTO DO RELATOR

Discute-se no presente processo a exigência de crédito tributário em razão da falta de recolhimento do ICMS normal e do devido por substituição tributária sobre as aquisições de álcool etílico hidratado carburante, promovidas pela autuada no exercício de 2006, nos meses de janeiro e de abril a setembro, no valor de R\$ 44.068,25.

No presente caso, a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas operações de com álcool hidratado, atribuída ao estabelecimento distribuidor, da forma estabelecida no art. 464 do Dec. nº 24.569/97, não foi efetuado pelo contribuinte substituto, no caso, pela empresa GARRA DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA, que promoveu, nesta condição, a venda da referida mercadoria para a empresa autuada, transferindo-lhe, por determinação legal, uma responsabilidade originalmente sua.

A questão debatida nos presentes autos é recorrente nesta Câmara de Julgamento, que já possui entendimento firmado acerca da matéria.

Assim, considerando que o voto da Conselheira Eliane Resplande Figueiredo de Sá, no julgamento do processo de nº 1/4002/2007, traduz muito bem a posição desta colenda corte acerca da matéria versada neste processo, peço vênha a ilustre Conselheira para reproduzir o seu voto, adotando-o como fundamento desta decisão:

*"A questão é: a empresa autuada, ora recorrente, adquiriu da empresa GARRA DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEL LTDA o combustível álcool etílico hidratado carburante (AEHC) para a comercialização a varejo no Estado do Ceará durante o exercício de 2007. Acontece que, aludida distribuidora não promoveu a retenção do imposto bem como não o recolheu, transferindo a responsabilidade para seus adquirentes, conforme previsto nos artigos 21, inciso IV e §3º do art. 431 do RICMS.*

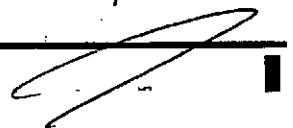
*Fora realizado todo um levantamento de notas fiscais de aquisição de álcool etílico hidratado combustível (AEHC) nas quais não constava o destaque do ICMS próprio (de obrigação direta) ou a indicação no seu corpo de que o ICMS próprio e o ST foram retidos, portanto passíveis de cobrança no destinatário (recorrente).*

## DO MANDADO DE SEGURANÇA

*O Mandado de Segurança foi impetrado por Garra Distribuidora de Combustíveis Ltda para o fim de impedir que seus clientes sofressem cobrança de tributo, o que foi acatado pelo Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública.*

*Em seu pedido, contido na inicial do mandado de segurança, a empresa postulante daquela ação mandamental pede expressamente a determinação no sentido de que 'a autoridade coatora se abstenha de cobrar qualquer ICMS das destinatárias de produtos da impetrante, sob o argumento de que a impetrante não recolherá o imposto devido,*

\_\_\_\_\_



devendo tornar sem efeito todo e qualquer Termo de Intimação entregue aos clientes/destinatários da impetrante'.

Ocorre que, a liminar anteriormente concedida no Processo de Nº 2006.0023.5816-6 fora suspensa em 27/04/2007.

'Por todos esses motivos, defiro o pedido de suspensão dos 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'.

#### DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

'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.'

§1º ...


§2º ...

§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'. (GN)

O Convênio ICMS nº. 100 de 20 de agosto que estabeleceu a forma de cálculo da margem de valor agregado nas operações co AEHC a seguir:

'Cláusula primeira. Em substituição aos percentuais previstos no Anexo I a que se refere o inciso I do §1º da cláusula terceira do Convênio ICMS 03/99, de 16 de abril de 1999, bem como o disposto no Convênio ICMS 70/97, de 25 de julho de 1997, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a adotar nas operações promovidas por distribuidora de combustíveis, a margem de valor agregado obtida na forma deste convênio, relativamente

---



as saídas subseqüentes com álcool etílico hidratado combustível'.

Ressalte-se que, na cadeia comercial de combustível líquido não derivado de Petróleo (Álcool hidratado) têm-se as seguintes etapas: Usina ou destilaria - distribuidor - Posto revendedor - consumidor final.

### **DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Destacaremos, algumas considerações a respeito da Substituição Tributária.

**REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA:** Consiste em técnica de tributação em que se desloca a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido por um contribuinte para uma terceira pessoa em relação a um determinado fato gerador, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este, responsabilidade supletiva pelo cumprimento da obrigação tributária. Esta sistemática facilita bastante a arrecadação, tendo em vista que nessa técnica o legislador determina que se antecipe uma incidência considerando ocorrido o que deveria ocorrer. O ICMS é cobrado, portanto, antes da ocorrência do fato gerador.

A substituição tributária concernente ao ICMS e de conformidade com a situação jurídica por ela disciplinada pode ser:

' **\_ Regressiva:** diz-se daquela situação jurídica em que a lei atribui ao destinatário de uma determinada mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido na operação anterior. Os motivos que levam o legislador a assim proceder, via de regra, são a maior confiabilidade que desfruta uma determinada categoria de contribuintes, a falta de organização administrativa do contribuinte de fato, a comodidade do fisco arrecadar os impostos devidos, e outros motivos de acordo com a natureza das operações realizadas.

- **Progressiva:** ocorre quando o diploma legal atribui a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido em operações subseqüentes a uma terceira pessoa, definindo, por antecipação, o valor a ser retido e recolhido, apesar de se referir a um fato futuro e incerto, o sujeito passivo de uma obrigação ainda não acontecida assim como a base de cálculo, que também é presumida, em razão de referir-se a uma operação que a situação de fato indica que irá acontecer. O fato gerador, supõe-se, ocorrerá em etapa futura e será praticado por outros contribuintes do ICMS'.

Quanto as Notas fiscais, nelas não há nenhuma indicação de que o imposto já tenha sido recolhido. É fato notório que o ICMS substituição indicado nas Notas Fiscais não foi recolhido. A responsabilidade atribuída ao posto, portanto, é válida.

Não resta dúvida de quem comprou beneficiou-se pelo preço diferenciado. Tinha o conhecimento do valor. O SINDISPOSTO estava cômico do que estava ocorrendo.

\_\_\_\_\_

O ofício emitido pela Célula de Macro-Segmentos - Setor de Combustíveis é bastante peremptório ao recomendar ao Presidente do Sindipostos/Ce o teor do ofício junto aos postos revendedores varejistas de combustíveis para que os mesmos cumprissem as determinações da SEFAZ e da ANP com vistas a evitar a aplicação de penalidades aos mesmos, ou seja, os postos de combustíveis seriam responsáveis pelo ICMS-ST na qualidade de contribuintes substituídos, vez 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, como já se destacou na fundamentação legal retro mencionada.

#### **DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

Quanto aos argumentos da recorrente de que não pode ser co-responsável por dívida inexistente de ICMS, nem muito menos pode ser obrigado a pagar tributo e que não existe co-responsabilidade da empresa atuada como foi afirmado; e que o posto defendente não pode ser co-responsável por dívida inexistente de ICMS, nem muito menos pode ser obrigado a pagar tributo; e que não existe co-responsabilidade da empresa atuada não podem prosperar.

Denomina-se responsável o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, isto é, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, seu vínculo com a obrigação decorre de dispositivo expresso em lei.

Consoante ensinamento do insigne Hugo de Brito Machado a responsabilidade tributária está sempre ligada ao descumprimento do dever, isto é, à não prestação. É a sujeição de alguém à sanção. Tal sujeição geralmente é de quem tem o dever jurídico, mas também pode ser atribuída a quem não o tem.

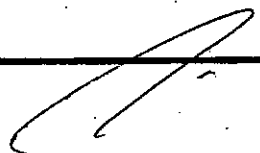
O sentido da responsabilidade aqui tratada diz respeito ao sentido estrito, isto é, é a submissão de determinada pessoa, em virtude de disposição legal expressa, que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.

Melhor consolidando, ressaltamos o Art.136 do CTN onde se evidencia que nas infrações tributárias a **responsabilidade é objetiva**, ou seja, independe da culpa ou da intenção do agente ou do responsável, salvo disposição em lei em contrário. Independe, também; da existência de prejuízo.

Ainda, concernente a responsabilidade destaque-se que também respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, todos os que, de qualquer forma, concorrem para a sua prática ou dela se beneficiem. (Parágrafo único do Art.877- RICMS).

Configura-se, assim, "infração toda ação ou omissão, voluntária ou não, praticada por qualquer pessoa que resulte em inobservância de norma estabelecida pela legislação pertinente ao ICMS." (Art.874 Dec.24.569/97).

---



O ilícito tributário é decorrente da violação das normas jurídico-tributárias. O Estado objetivando disciplinar sua tributação, fiscalização e arrecadação preconiza tais normas.

O direito impositor de tributos não deixa de ser um ramo jurídico por excelência sancionatório.

A exação tributária não deixa de ser uma penalidade. Afirma o eminente Ives Granda da Silva em sua obra - *Da Sanção Tributária*: 'espontaneamente, muitos poucos dariam sua contribuição ao Estado. A norma, que o exige, é sempre examinada com resistência, ao contrário da maior parte das normas sociais, cujo cumprimento faz-se naturalmente, sendo o castigo exceção colocada à margem para os casos excepcionais de desrespeito'.

Devemos tomar ciência de que a sanção visa a preservação da ordem, a tranqüilidade da sociedade, a reparação do dano e, em especial no que tange ao Direito Tributário, compelir o contribuinte a trazer sua participação para que as necessidades públicas sejam satisfeitas.

No Direito Tributário o caráter social das sanções ganha uma qualidade peculiar, visto que o ato ilícito que deu origem à imposição da penalidade propaga seus efeitos de modo difuso, ou seja, tem relevância para a toda a coletividade, visto que, o átimo do lançamento de um tributo constitui não só a geratriz da obrigação tributária, mas também a transfiguração de seu objeto; se antes ele constituía parte de patrimônio privado, agora ele ingressou (potencialmente) no erário - é crédito público. O interesse público deve, portanto, prevalecer sobre o privado."

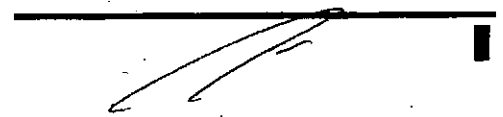
Ressalte-se, por fim, que, no presente caso, a base de cálculo para cobrança do ICMS devido por substituição tributária é preço máximo de venda a consumidor final fixado pela autoridade competente, conforme estabelece o art. 468 combinado com o art. 435, § 3º do Dec. nº 24.569/97, devendo este prevalecer sobre o preço indicado no documento fiscal. Eis o motivo pelo qual a base de cálculo do imposto deve ajustada nos moldes estabelecido no julgamento singular.

Ante ao exposto, **VOTO** pelo conhecimento do Recurso Oficial, negando-lhe provimento para confirmar a decisão PARCIALMENTE CONDENATÓRIA proferida pela 1ª Instância, de acordo com a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

#### DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS:.....R\$ 43.918,25  
Multa:.....R\$ 43.918,25  
TOTAL:.....R\$ 87.836,50





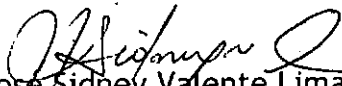
**DECISÃO:**

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA e recorrido VM REVENDEDORA DE PETRÓLEO LTDA

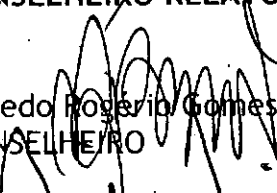
Resolvem os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do recurso oficial, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão PARCIALMENTE CONDENATÓRIA proferida pela 1ª instância, nos termos do voto do relator e manifestação oral do representante da douda Procuradoria Geral do Estado. Presente o Sr. Franciso Claudedir Ramos Semião, contador da empresa.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 07 de 06 de 2.010.

  
Dulcimeire Pereira Gomes  
PRESIDENTE

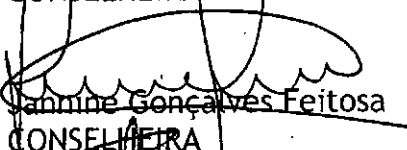
  
José Sidney Valente Lima  
CONSELHEIRO RELATOR

  
Cícero Roger Macedo Gonçalves  
CONSELHEIRO


  
Alfredo Rogério Gomes de Brito  
CONSELHEIRO

  
Vanessa Albuquerque Valente  
CONSELHEIRA

  
Abílio Francisco de Lima  
CONSELHEIRO

  
Jamine Gonçalves Feitosa  
CONSELHEIRA

  
Ana Maria Martins Timbó Holanda  
CONSELHEIRA

  
Cid Marconi Gurgel de Souza  
CONSELHEIRO

  
Matteus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO