



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO Nº: 170 /2010
SESSÃO ORDINÁRIA DE: 26 /03 /2010 (14ª SESSÃO)
PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/3647/2007 AI Nº 1/200707668-6
RECORRENTE: P13 COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA
RECORRIDO: CÉL.DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA (AMBOS)
CONS.RELATORA: ELIANE RESPLANDE FIGUEIREDO DE SÁ
AUTUANTE: ANTONIO VALDEMIRO DIAS DO CARMO
MATRÍCULA: 005445.1.5

EMENTA: ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO. ICMS NORMAL E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Aquisição de álcool etílico hidratado carburante. A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto poderá ser atribuída ao contribuinte substituído nas hipóteses previstas na legislação. Caracterizada a infração. 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 está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva. Ação fiscal **PARCIALMENTE PROCEDENTE**, em virtude de redução da base de cálculo. Fundamentação legal: Arts. 73,74 do Decreto 24.569/97. Penalidade: Art.123, I, "c" da lei 12.670/96 alterado pela Lei 13.418/03. **RECURSO OFICIAL E VOLUNTÁRIO CONHECIDOS. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO OFICIAL E DADO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO. UNANIMIDADE DE VOTOS.**

RELATÓRIO:

A peça fiscal submetida a nosso exame tem o seguinte relato: "Falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por

substituição tributária na forma e nos prazos regulamentares. O contribuinte acima qualificado, deixou de recolher ICMS de sua responsabilidade e de substituição, no valor de R\$40.391,00 (quarenta mil, trezentos e noventa e um reais). Durante os meses de janeiro a setembro de 2006".

Após indicar os dispositivos legais infringidos a agente fiscal aponta como penalidade o Art.123, inciso I, alínea "c" da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03.

O autuante anexa aos autos informações complementares, fls.03 prestando vários esclarecimentos ao Auto de Infração.

Em primeira instância, fls.69 a 74, a julgadora decide pela Parcial Procedência, em face da redução do crédito tributário. Afirma que nas Notas Fiscais de Nºs 638, 649,748,785 e 852 o agente do fisco não deveria ter considerado o valor do ICMS próprio, mas o ICMS Substituição Tributária com carga tributária cheia e que, neste caso, apresentou valor inferior. Assim, o valor do ICMS importou no valor de R\$40.211,50 e multa no mesmo importe.

Às fls.76 a 100 a empresa ingressa com Recurso Voluntário com os seguintes argumentos:

1. Que tem como atividades centrais: comércio varejista de combustíveis, derivados de petróleo, álcool, gasolina, diesel, querosene;
2. Que é posto de combustíveis atuante no Estado do Ceará a muitos anos;
3. Que vem procedendo com os rigores legais;
4. Que como comerciante varejista, a autuada compra o objeto do seu comércio, qual seja, álcool combustível de empresas denominadas distribuidoras, as quais revendem o produto que sai da usina;
5. Que como consumidora do referido produto a autuada, no ato da compra paga no preço, já faturado pela Distribuidora, o recolhimento do ICMS, cuja nota fiscal lhe é entregue com o carimbo de recolhimento como substituto, conforme o RICMS;
6. Que se trata, em verdade de pagamento indireto do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, pois o contribuinte da transação é a empresa Distribuidora, que já emite a nota fiscal de venda com o devido recolhimento;
7. Que 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 de fevereiro de 2006 a Distribuidora protocolizou

- ação de Mandado de Segurança a qual foi distribuída para a 3ª Vara da fazenda Pública do Estado do Ceará;
8. Que o objetivo do referido *mandamus* é o de obter uma ordem contra a Fazenda Pública Estadual no sentido de na cobrança antecipada do ICMS não fosse utilizada a base de cálculo prevista no comunicado nº12/2005, lavrado pelo Coordenador da Administração Tributária, mas que o próprio valor da operação fosse a base de cálculo da cobrança;
 9. Que a Fazenda Pública do Estado do Ceará patrocina ação arbitrária e ilegal no tocante ao recolhimento do ICMS no caso em comento, qual seja, o que diz respeito à aquisição de álcool combustível;
 10. Que a responsabilidade no regime de substituição tributária como prescreve o art.431, §3º do regulamento do ICMS do Estado, em nada fundamento para a presente autuação;
 11. Que a empresa autuada compra álcool combustível de empresa distribuidora, a qual já recolhe ICMS sob o pálio do regime de substituição tributária;
 12. Que a operação que a SEFAZ está querendo apurar já foi devidamente recolhida pelo substituto tributário da operação, no caso a distribuidora;
 13. A cobrança do substituído conforme proposto na presente autuação além de ferir o próprio §3º do art.431 passa a cobrar em duplicidade o ICMS da operação;
 14. Que toda essa discussão patrocinada no presente auto de infração reflete uma discussão sobre a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS sobre uma pauta fiscal;
 15. Que a prática da cobrança sobre a pauta fiscal, foge a toda ação lógica tributária, sendo por este motivo considerado ilegal pelo STF;
 16. 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 vem com um carimbo indicando esse regime de recolhimento;
 17. Que o posto defendente não pode ser co-responsável por dívida inexistente de ICMS, nem muito menos pode ser obrigado a pagar tributo que não existe;
 18. Que não existe co-responsabilidade da empresa autuada como foi afirmado;
 19. Que o que impulsionou a SEFAZ-CE a atuar a empresa defendente foi uma motivação política e não jurídica;
 20. Que no desejo incontido de arrecadar a SEFAZ abriu mão do estado democrático de direito para fazer justiça com as próprias mãos;
 21. Que o recolhimento tributário concernente ao ICMS que a autuada tem obrigação de recolher, nunca deixou de ser recolhido;

22. Que a autuada tão somente adquire a mercadoria com a devida emissão de notas fiscais, razão porque sempre que ocorre uma venda para a autuada fica claramente configurado o devido recolhimento do ICMS sobre a operação;
23. Que permitir que o Fisco cobre, em substituição tributária, que o adquirente de mercadorias pague o ICMS, é o mesmo que instalar o caos social;
24. Que durante todo o período apurado na fiscalização, existia uma ordem judicial que concedia o direito a empresa distribuidora a recolher ICMS sem a incidência de pauta fiscal;
25. Que o recolhimento nunca deixou de ser efetuado, porém era efetuado nos moldes reconhecidos pelo Douto representante do Poder Judiciário Local;
26. Que a perícia contábil é o meio probandi essencial para o direito da ora defendente, por isso tem e deve ser concedido a instrumentalidade da perícia contábil na documentação fiscal da empresa Garra Distribuidora de Combustível Ltda e indústria que lhe forneceu combustível como produtora do mesmo;
27. Assim, requer: que seja concedido o direito a realização de perícia contábil na empresa Garra Distribuidora de Combustível Ltda e na indústria que lhe forneceu o combustível, apurando-se a incrível diferença do ICMS cobrado na autuação e a nulidade do mesmo auto, posto que não representa o valor correto do suposto tributo a recolher;
28. Pede, por fim, a procedência do presente pedido para julgar o auto de infração em comento absolutamente nulo, determinando o seu arquivamento.

Através de Parecer de Nº3589/2007 a Consultoria Tributária opinou pelo conhecimento do Recurso Oficial e Voluntário, negando-lhe provimento, no sentido de confirmar a decisão singular, pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do lançamento.

Eis, o relatório.

VOTO:

A ação fiscal em tela teve como móvel o fato do contribuinte ter deixado de recolher o ICMS Normal e Substituição Tributária nas operações de aquisições de álcool etílico hidratado carburante nos meses de janeiro a setembro de 2006, no valor total de **R\$80.782,00 (oitenta mil, setecentos e oitenta e dois reais)**.

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 2006. 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 recolhera 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, vejamos os termos:

"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, nessas 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 autuada 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 autuada, esses 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.

DO PEDIDO DE PERÍCIA

A recorrente argumenta que a perícia contábil é o meio *probandi* essencial para o direito da ora defendente, por isso tem e deve ser concedido a instrumentalidade da perícia contábil na documentação fiscal da empresa Garra Distribuidora de Combustível Ltda e na indústria que lhe forneceu combustível como produtora do mesmo e assim, requer: que seja concedido o direito a realização de perícia contábil na empresa Garra Distribuidora de Combustível Ltda e na indústria que lhe forneceu o combustível, apurando-se a incrível diferença do ICMS cobrado na autuação e a nulidade do mesmo auto, posto que não representa o valor correto do suposto tributo a recolher.

Ocorre que, o pedido de prova pericial suscitado pela recorrente, a bem da verdade, não envolve questões que requeiram propriamente a produção de prova pericial, vez que, não houve o recolhimento do imposto e não há nada que justifique perícia para tal.

Não vislumbramos, "in casu", a menor possibilidade de vir a recorrente a ser prejudicada ou cerceada no seu direito de defesa pela não realização da prova pericial que se afigura, além de desnecessária, de caráter meramente protelatório.

O Decreto 25.468/99 determina, peremptoriamente, que quando requerida à prova pericial o impugnante deverá fazer constar em seu pedido à formulação de quesitos. Procedimento não adotado pela empresa. Ao contribuinte cabe o ônus de impugnar com especificidade os pontos que entende controversos e relevantes e não ao julgador.

Portanto, não há como deixar de imputar a empresa recorrente o ilícito tributário. Houve a eclosão do Fato Gerador nascendo, assim, o liame obrigacional de se recolher o imposto. Deste modo, é patente à infração.

No entanto, após as devidas correções houve diminuição do valor do crédito tributário, vez que, nas Notas Fiscais de nºs 638,649,748,785 e 852 o preço médio ponderado (PMPF) foi inferior ao destacado nos citados documentos fiscais, gerando uma base de cálculo do ICMS Substituição Tributária a recolher em valor menor ao do ICMS próprio. Logo, entendeu-se que o agente do Fisco não deveria ter considerado o valor do ICMS próprio, mas o ICMS Substituição Tributária com carga tributária cheia e que, neste caso, apresentou valor inferior como já mencionado. Logo, feitas as devidas correções houve uma diminuição no crédito tributário.

Isto posto, **VOTO** no sentido de conhecer de ambos os recursos, negar provimento ao oficial e dar provimento ao voluntário e, após rejeitar as preliminares de nulidades e o pedido de realização de perícia, no mérito, por decisão unânime confirmar a decisão **PARCIALMENTE CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª Instância, nos termos desse voto e conforme Parecer referendado pela douta Procuradoria Geral do Estado.

DEMONSTRATIVO:

ICMS..... R\$ 40.211,50
MULTA..... R\$ 40.211,50
TOTAL.....R\$ 80.423,00

É o voto.

DECISÃO:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente **P13 COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO** e recorrido **CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA (AMBOS)**.

RESOLVEM, os membros da Primeira Câmara do Conselho de Recursos Tributários, sob a presidência do Dr. Alfredo Rogério Gomes de Brito, por unanimidade de votos, conhecer de ambos os recursos, negar provimento ao oficial e dar ao voluntário e, após rejeitar as preliminares de nulidades e o pedido de realização de perícia, no mérito, por decisão unânime confirmar a decisão **PARCIALMENTE PROCEDENTE** proferida pela 1ª Instância, nos termos desse voto e conforme Parecer da douta Procuradoria Geral do Estado. Ausente, justificadamente, a conselheira Jannine Gonçalves Feitosa.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 22 de 6 de 2010.

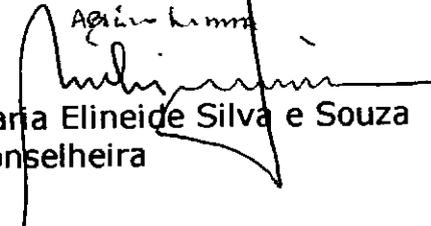

P/ Alfredo Rogério Gomes de Brito
PRESIDENTE


Mateus Viana Neto
Procurador do Estado

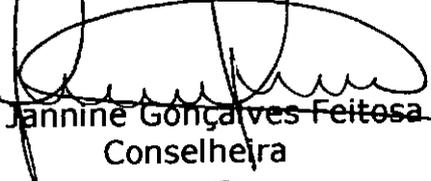
CONSELHEIRO(A)S:

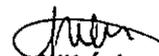

Eliane Resplande Figueiredo de Sá
Conselheira Relatora


Camila Borges Duarte
Conselheira


P/ Maria Elineide Silva e Souza
Conselheira


João Fernandes Fontenelle
Conselheiro


Jannine Gonçalves Feitosa
Conselheira


P/ Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins
Conselheira


P/ José Sidney Valente Lima
Conselheiro

P.R. 
Vito Simon de Moraes
Conselheiro