



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº 258 / 2011  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO  
SESSÃO DE 20/06/2011 - 39ª SESSÃO EXTRAORDINÁRIA  
PROCESSO DE RECURSO Nº 1/1550/2005  
AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/200415468  
AUTUANTE: ANTÔNIO GLAYDON DA SILVA - MAT. 105.781-1-6  
RECORRENTE: PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A  
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
CONS. RELATORA: VANESSA ALBUQUERQUE VALENTE

**EMENTA: ICMS – CRÉDITO INDEVIDO – PROCEDÊNCIA.** A Fazenda Pública Estadual acusa a Contribuinte de ter lançado em sua conta gráfica crédito indevido oriundo das operações de venda de combustíveis a consumidor final. Afastada, por voto de desempate da Presidência, a preliminar de extinção processual pela decadência, argüida pela Recorrente. No mérito, Auto de infração julgado **PROCEDENTE**. Decisão amparada no art. 65, I, do Dec. nº 24.569/1997. Penalidade inculpada no art. 123, II, “a” da Lei nº 12.670/1996, com redação dada pela Lei nº 13.418/2003, conforme Parecer da Consultoria Tributária adotado pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado.

## RELATÓRIO

O auto de infração *sub examen* acusa a empresa, ora Recorrente, de crédito indevido de ICMS oriundo da venda de combustíveis a consumidor final, com aproveitamento, nos meses de janeiro, fevereiro, março, maio, setembro, outubro, novembro e dezembro de 1999.

Indica o art. 65, I, do Dec. nº 24.569/1997 como dispositivo legal infringido. Como penalidade sugere o art. 123, II, "a" da Lei nº 12.670/96.

Instruindo a peça vestibular encontram-se Informações Complementares, Ordem de Serviço, Termo de Início de Fiscalização, Termo de Conclusão de Fiscalização, Planilha Demonstrativo da Origem do Saldo Credor Indevido Oriundo do Exercício de 1998, Planilha Demonstrativo de Crédito Indevido, Planilha Valores de ICMS ressarcidos com/sem aproveitamento, Cópia Livro Registro de Apuração do ICMS, Cópia Auto de Infração 2003.15691, Cópia Auto de Infração 2003.15689, Recibo de Devolução de Documentação, Consulta Cadastro de Contribuintes do ICMS, Termo de Revelia e Despacho enviando processo ao CONAT, ditos documentos se encontram às fls. 03/52.

A Recorrente apresenta pedido de dilatação de prazo para apresentação da Impugnação devidamente acompanhada de procuração, substabelecimento e atos constitutivos, às fls. 54/59.

Embora tenha sido expedido o Termo de Revelia, este deve ser desconsiderado, tendo em vista que a empresa apresentou Defesa tempestivamente.

Em suas razões defensórias, às fls. 62/71, a Recorrente invoca a decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário sob discussão, pois anterior a 5 (cinco) anos, sendo extinto de pleno direito o presente auto de infração. Aduz, ainda, o direito ao crédito, porquanto entende que a substituição tributária "para frente" macula os princípios da não-cumulatividade do ICMS, da razoabilidade, da proporcionalidade, do não-confisco e da capacidade contributiva. Alega, por fim, ser desproporcional a multa aplicada, assumindo matizes de confisco.

O Julgador de 1ª Instância, às fls. 73/77, apreciou o processo e assistindo razão à defesa, decidiu pela extinção processual considerando ser decadencial o prazo já transcorrido de 5 (cinco) anos do § 4º do



art. 150 do CTN, encontrando-se assim tacitamente homologada a atividade previamente exercida pela Recorrente e definitivamente extinto o crédito tributário.

Em face da decisão ser contrária aos interesses do Fisco Estadual e ser o valor originário exigido no auto de infração superior a 5.000 (cinco mil) Ufircé's, o Julgador Singular interpôs Recurso de Ofício para o Conselho de Recursos Tributários, nos termos do art. 44, I da Lei nº 12.732/1997.

O Auditor Fiscal responsável pela presente autuação comparece aos autos, às fls. 82/108, juntando Memoriais sobre o instituto da decadência.

Em respeito aos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, o CONAT, às fls. 115/116, intimou a Autuada concedendo-lhe prazo para, querendo, manifestar-se sobre os Memoriais apresentados.

O Sujeito Passivo apresenta manifestação, às fls. 117/148, contestando as alegações contidas nos Memoriais com farta jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

A Consultoria Tributária, em Parecer de nº 399/2006, apresentou o seu entendimento, às fls. 149/153, pelo conhecimento do Recurso Oficial, dando-lhe provimento, no sentido de que o processo retorne a Instância Singular para realização de novo julgamento, recebendo a chancela da Procuradoria Geral do Estado que adotou o mesmo às fls. 154.

Em Sessão de 29 de agosto de 2006, a 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários afastou a preliminar de extinção processual proferida pela 1ª Instância e determinou o retorno dos autos à Instância originária para novo julgamento, é o conteúdo da Ata da Sessão, às fls. 155, e da Resolução nº 584/2006, às fls. 156/160.

Inconformado com a decisão de 2ª Instância, a Recorrente apresenta, às fls. 163/195, Recurso Especial ao Conselho Pleno requerendo o reconhecimento da decadência quanto ao lançamento efetuado, extinguindo o crédito jacente e arquivando a ação fiscal.

O Despacho nº 108/2007 de lavra da Presidente do Conselho de Recursos Tributários, às fls.197/200, decidiu pelo deferimento do Recurso Especial por atender na íntegra os pressupostos de admissibilidade.



Em 27 de agosto de 2009, a Sessão Plenária do Conselho de Recursos Tributários, por maioria de votos, resolveu manter a decisão proferida para Câmara recorrida e determinar o retorno dos autos à 1ª Instância, é o teor da Ata da Sessão Planária, às fls. 201/203, e da Resolução nº 003/2010, às fls. 205/209.

Em novo julgamento, às fls. 216/220, a autoridade julgadora de 1ª Instância decidiu pela procedência da ação fiscal sob o fundamento de inexistência de autorização legal para creditamento de ICMS nos moldes do realizado pela Recorrente.

Irresignado com a nova decisão, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, às fls. 224/238, reiterando os mesmos fundamentos e argumentos apresentados em sua Impugnação de fls. 62/71.

A Consultoria Tributária, em Parecer de nº 212/2011, apresentou o seu entendimento, às fls. 241/244, pelo conhecimento do Recurso Voluntário, negar-lhe provimento, mantendo a decisão de procedência proferida em 1ª Instância, recebendo a chancela da Procuradoria Geral do Estado que adotou o mesmo às fls. 245.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script. The signature is located in the bottom right corner of the page. A small number '4' is written at the end of the signature.

**VOTO DA RELATORA**

Conforme relatado, a peça inicial do presente processo acusa a Contribuinte Autuada de ter lançado em sua conta gráfica crédito indevido de ICMS oriundo das operações de venda de combustíveis a consumidor final nos meses de janeiro, fevereiro, março, maio, setembro, outubro, novembro e dezembro de 1999.

No caso que se cuida, numa questão prejudicial de mérito, a Recorrente argui o reconhecimento da decadência do direito do Fisco Estadual constituir o crédito tributário pelo decurso do prazo de (cinco) anos previsto no artigo 150, § 4º do CTN.

Verifica-se que, a questão preliminar do presente processo reside na definição sobre a contagem do prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário, na hipótese de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

*In casu*, há de observar-se que, tal questão, outrora debatida, tinha entendimento de que se aplicaria o disposto no art. 150, § 4º, cumulado com o art. 173 do Código Tributário Nacional (CTN), totalizando dez anos para alcançar-se a decadência. Atualmente, está pacificada a tese segundo a qual o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é de cinco anos, aplicando-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN, para os casos de lançamentos por homologação.

Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça e, também, deste Conselho de Recursos Tributários que recentemente, em Sessão de 01/02/2011, modificou seu entendimento:

*1ª Sessão Plenária do Conselho de Recursos Tributários  
Sessão de 1º/02/2011  
Processo de Recurso Especial N° 1/0527/2006*

**EMENTA: ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO - EXTINÇÃO PROCESSUAL - DECADÊNCIA. A Fazenda Pública Estadual encontrava-se impossibilitada de proceder ao lançamento referente aos fatos geradores ocorridos no lapso temporal constante no Auto de Infração sub examen, vez que o direito de constituir o crédito tributário já havia decaído. Processo Administrativo Tributário julgado EXTINTO, sem exame de mérito, com amparo no artigo 150, § 4º, do CTN e artigo 63, inc. I, alínea "c", do Dec. nº 25.468/1999.**



5

**Recurso Especial conhecido e provido. Decisão por maioria de votos, contrariamente à manifestação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.**

Na espécie, a decadência, quando fixada em lei, tem natureza de matéria de ordem pública, devendo ser reconhecida de ofício pelos julgadores, conforme art. 210 do Código Civil:

**Art. 210.** *Deve o juiz, de ofício, conhecer da decadência, quando estabelecida por lei.*

A Lei Estadual nº 12.732/1997, que dispõe sobre a organização, estrutura e competência do Contencioso Administrativo Tributário e sobre o respectivo processo, traz em seu art. 54, I, "c", expressamente:

**Art. 54.** *Extingue-se o processo:*

*I - Sem julgamento do mérito:*

*c) pela decadência;*

Com efeito, há um fundamento ínsito a esta concepção, o de estabilização das relações jurídicas e manutenção da segurança jurídica. Sobre o assunto em tela, ensina Eduardo Sabbag<sup>1</sup> exemplarmente:

*"O desenvolvimento das relações jurídicas não se põe imune aos efeitos inexoráveis do tempo. O pensamento jurídico concebe, assim, institutos que, vinculados a um certo intervalo temporal, criam, modificam ou extinguem direitos para os sujeitos do negócio jurídico, em nome de um elemento axiológico de maior relevo, qual seja, a segurança jurídica. Neste contexto, desponta o instituto da decadência".*

No processo *sub examen*, compreendo que a questão da decadência já foi enfrentada e decidida nos julgamentos anteriores deste mesmo processo, em Instância Monocrática, em 2ª Instância e até mesmo em Sessão Plenária. Contudo, por entender tratar-se de matéria de Ordem Pública e, sobretudo, por ter o Conselho Pleno modificado, de forma superveniente, seu entendimento anterior quanto à questão em debate, esta Relatora, primando pelos princípios da razoabilidade, da economia processual, bem como, pela informalidade que, dentre

<sup>1</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p.763.



outros, norteiam o Processo Administrativo Tributário, entende que o presente processo deva ser declarado extinto pela decadência.

*In casu*, diferentemente desta Relatora, entenderam os Conselheiros representantes do Fisco Estadual não acatar a preliminar de extinção de decadência arguída, sob o entendimento de que não compete à esta Câmara apreciar matéria já decidida pelo Conselho Pleno, o qual entendeu que não era o caso de decadência.

Quanto ao mérito, da análise das peças que substanciam os autos, penso que não merece reparos a decisão de 1ª Instância recorrida, a qual, adoto como razões de decidir, passando a transcrevê-la a seguir:

*“A Alegação de que a autuada procedeu ao lançamento de créditos visando ao encontro de contas pertinente ao sistema da não cumulatividade do ICMS convicta de que estava procedendo de forma correta, não pode ser acatada, vez que inexistente autorização legal da sistemática utilizada pela autuada para se apropriar dos pretensos créditos de ICMS, ao contrário, a legislação que rege a matéria é bastante clara ao definir o regime de substituição tributária ao qual se submete a comercialização de combustíveis, somente permitindo ressarcimento do imposto pago, em operações internas se o fato gerador presumido não se realizar.*

*‘É sabido que a substituição tributária consiste em técnica pela qual 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. Tal sistemática simplifica a fórmula de arrecadação do tributo, na medida em que o legislador antecipa a incidência do tributo presumindo a ocorrência do fato gerador. Desta forma, o ICMS é cobrado, antes da efetiva ocorrência do fato que enseja a incidência do imposto.*

*‘No caso dos combustíveis, aplica-se a chamada substituição tributária progressiva, que ocorre quando se 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. Observe-se que tanto o próprio fato quanto a base de cálculo são presumidos, pois se referem à ocorrência futura e incerta.*

*'Desta forma, o legislador assegurou ao contribuinte substituído, o direito ao ressarcimento do valor do imposto pago por substituição tributária, caso, os fatos geradores presumidos não ocorram. No caso dos autos os fatos geradores presumidos ocorreram efetivamente não ensejando em hipótese alguma qualquer restituição de valores.*

*'Por outro lado, conforme determina o art. 136 do CTN, 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.*

*'Os questionamentos levantados, pela defesa, contra a substituição tributária já foram submetidos ao Supremo Tribunal Federal, que entendeu pela constitucionalidade da sistemática, inclusive negando o direito a qualquer ressarcimento, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. O argumento principal é que na sistemática da substituição tributária o fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, não obstante serem presumidos, são considerados definitivos, não havendo que se falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto, para fim de compensação ou ressarcimento.*

*'Logo, sendo a base de cálculo previamente definida em lei, não faz sentido mensurar, como defende a autuada, a proximidade ou distanciamento da base de cálculo presumida com o preço efetivamente praticado junto ao consumidor".*

Acerca da matéria, a Consultoria Tributária, em parecer fundamentado, ratificando o entendimento da decisão monocrática, assim explicitou:

*"No mérito, a recorrente sustenta que a cadeia habitual existente na venda de combustível, levada em consideração para o cálculo da margem de valor agregado, é constituída de três operações: 1ª) venda da refinaria para o distribuidor, 2ª) venda do distribuidor para o revendedor e 3ª) venda do revendedor para o consumidor final. Aduz que a cadeia das operações que geraram os créditos em discussão foi formada por apenas duas operações: 1ª) venda da refinaria para o distribuidor; 2ª) venda do distribuidor para o grande consumidor. Conclui que, não ocorrendo uma das operações da cadeia habitual, o fato gerador presumido referente àquela operação não se configurou, gerando direito ao creditamento.*



*A Lei nº 9.478/97, que dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao, monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências, em seu art. 6º, inciso XX, define distribuição como "atividade de comercialização por atacado com a rede varejista ou com grandes consumidores de combustíveis". Infere-se, do mencionado dispositivo, que a cadeia de comercialização de combustível que se encerra com a venda do produto em atacado para grande consumidor, realizada diretamente pelo distribuidor, não é excepcional, decorre da supracitada definição legal da atividade de distribuição, coexistindo com a cadeia na qual insere-se o revendedor.*

*Não se pode supor que o órgão responsável pela fixação da margem de valor agregado, a ser aplicada no cálculo do imposto devido por substituição, ignore a existência das diversas formas de desenvolvimento da cadeia da comercialização do combustível. Assim, sendo certa a existência de mais de uma cadeia de comercialização do produto, estabelecida uma única margem de valor agregado, ela deve ser aplicada indistintamente a todas as cadeias, independentemente de ela ter duas ou três operações subseqüentes.*

*No caso concreto, a cadeia de comercialização do produto aperfeiçoou-se com a saída do distribuidor para o grande consumidor, ficando caracterizado o fato gerador presumido, o que impede o creditamento."*

Nesse diapasão, data vênua os argumentos trazidos pela Recorrente, em sede de Recurso Voluntário, no concernente ao mérito da lide, entendendo não merecer reforma a decisão recorrida.

Em seu Recurso, alega, ainda, a Recorrente, que a penalidade aplicada estaria a ferir o princípio da vedação ao confisco. Nesse particular, é de se esclarecer, que como esta é uma matéria de cunho constitucional, o Conselho de Recursos Tributários, como órgão administrativo que é, não pode enfrentá-la, pois está além de sua competência.

Desta feita, está a Recorrente sujeita a penalidade insculpida no art. 123, II, "a" da Lei nº 12.670/1996, com redação dada pela Lei nº 13.418/2003:

**Art. 123. (...)**

*II – com relação ao crédito do ICMS:*

- a) crédito indevido, assim considerado todo aquele escriturado na conta-gráfica do ICMS em desacordo com a legislação ou decorrente da não-realização de estorno, nos casos exigidos pela legislação: multa equivalente a uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado ou não estornado;*

Em face do acima exposto, VOTO pelo conhecimento do Recurso Voluntário, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância nos termos do Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o Voto.

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

ICMS .....	R\$ 718.679,44
Multa .....	R\$ 718.679,44
<b>Total .....</b>	<b>R\$ 1.437.358,88</b>




**DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é Recorrente **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S.A.**, e Recorrido **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**,

**RESOLVEM** os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do Recurso Voluntário, para por voto de desempate da Presidência, não acatar a preliminar de extinção em razão de decadência, tendo em vista não competir à Câmara apreciar matéria já decidida pelo Conselho Pleno, nestes processos, o qual entendeu que não era o caso de decadência. Vencidos os votos dos Conselheiros Vanessa Albuquerque Valente, Cícero Roger Macedo Gonçalves, Cid Marconi Gurgel de Souza e Jannine Gonçalves Feitosa que se manifestaram pela preliminar de extinção processual por entenderem ser questão de Ordem Pública e com base em decisão recentemente adotada pelo Conselho Pleno em sessão Plenária de 1º (primeiro) de fevereiro de 2011 (dois mil e onze). No mérito, por unanimidade de votos, nega provimento ao recurso, para 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 DE SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 22 de junho de 2011.

  
Dulcimeire Pereira Gomes  
PRESIDENTE

Alfredo Rogério Gomes de Brito  
CONSELHEIRO


Cícero Roger Macedo Gonçalves  
CONSELHEIRO

  
José Sidnei Valente Lima  
CONSELHEIRO

  
Vanessa Albuquerque Valente  
CONSELHEIRA RELATORA

  
Abílio Francisco de Lima  
CONSELHEIRO

  
Jannine Gonçalves Feitosa  
CONSELHEIRA

  
Ana Maria Martins Timbó Holanda  
CONSELHEIRA

  
Cid Marconi Gurgel de Souza  
CONSELHEIRO

Matteus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO