



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº: 190/2019  
57ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 27/08/2019  
PROCESSO Nº 1/2096/2010  
AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201004896  
RECORRENTE: DISTRIBUIDORA TAMAR LTDA.  
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
CGF: 06.269 357-3  
CONSELHEIRA RELATORA: ALICE GONDIM SALVIANO DE MACEDO

**EMENTA:** ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SUJEITO À SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – NULIDADE DA AUTUAÇÃO 1 – A empresa teria adquirido mercadorias sujeitas à sistemática da substituição tributária (açúcar), sem que o ICMS devido tivesse sido pago pelo remetente, relativamente aos meses de 05, 08, 09, 10, 11 e 12/2009 e 02/2010, com infração aos arts. 22, parágrafo único; 73; 74; 431; 432; 874 e 875 do Decreto 24.569/97 2 – Imposta a penalidade preceituada no Art. 123, I, c, da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13.418/03. 3 – Nulidade por ausência de provas quanto à materialidade da infração. 4 – Recurso ordinário conhecido e provido reformando a decisão de procedência proferida em 1ª Instância, para declarar a NULIDADE da acusação fiscal 5 – Decisão por maioria de votos, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e com a manifestação do representante da Procuradoria Geral do Estado

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SUJEITO À SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – NULIDADE DA ACUSAÇÃO FISCAL – AUSÊNCIA DE PROVAS DA MATERIALIDADE DA INFRAÇÃO

## 01 – RELATÓRIO

A peça inicial imputa à empresa em epígrafe o cometimento de infração à legislação tributária estadual, conforme relato que se transcreve a seguir.

*“Falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares.  
A empresa deixou de recolher ICMS substituição tributária nos meses 05, 08, 09, 10, 11 e 12/2009 e 02/2010 no montante de R\$ 12.032, 50, conf demonstrado nas informações complementares do auto de infração e demais documentos anexos comprobatórios da autuação”.*



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Apontada infringência aos arts 22, parágrafo único; 73; 74; 431; 432; 874 e 875 do Decreto 24.569/97, foi-lhe exigido o ICMS do período de 05, 08, 09, 10, 11 e 12/2009 e 02/2010, bem como foi imposta penalidade preceituada no art. 123, I, 'c' da Lei nº. 12.670/96, modificado pela Lei nº. 13.418/03.

**Demonstrativo do Crédito (R\$)**

Base de Cálculo	-
ICMS	12.032,50
Multa	12.032,50
<b>TOTAL</b>	<b>24.065,00</b>

Nas informações complementares, a fiscalização afirma ter constatado que a empresa autuada teria adquirido mercadorias (açúcar) sujeitas ao regime de substituição tributária, sem que o vendedor emitente (FRANKLIN RODRIGUES LIMA HORTIFRUTIGRANJEIRO, CGF: 06 700215-3) tivesse recolhido o ICMS devido, o que ensejaria a imputação de sua responsabilidade solidária.

Na ocasião, anexou aos autos Ordem de Serviço 2010.08042, Termo de Intimação 2010 06142, Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS do período autuado, planilha de cálculo das diferenças identificadas a título de ICMS-ST (fls 36), cópia das notas fiscais das operações autuadas (fls 37 a 49), consulta de emissão de DAE de nota fiscal (fls 50), consulta de movimento totalizado por CFOP da DIEF do período em referência (fls 52/53).

A empresa foi intimada do feito e apresentou defesa, pugnando pela nulidade e/ou improcedência do feito fiscal, alegando em síntese o seguinte:

- a) que a fiscalização não teria abrangido na ação fiscal toda a operação referente à substituição tributária, impossibilitando a constatação de que não teria havido recolhimento pela etapa anterior do produtor da mercadoria com o emitente-vendedor,
- b) que para a exata capitulação da penalidade (art 123, I, 'c' ou art. 123, I, 'd') teria que ser verificado se as respectivas operações foram ou não escrituradas pelo substituto tributário, procedimento que não fora investigado pela fiscalização;
- c) que a ausência de elementos indispensáveis à apuração da obrigação tributária afetaria a própria constituição do crédito tributário, ocasião em que pugna pela nulidade do procedimento fiscal;



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

- d) que teria havido erro na indicação do sujeito passivo, pois mesmo que a responsabilidade recaísse para o contribuinte substituído, esse seria a empresa FRANKLIN RODRIGUES LIMA HORTIFRUTIGRANJEIRO, CGF: 06.700215-3, que adquirira do produtor (substituto tributário) as mercadorias em liça;
- e) que as notas fiscais de aquisição das mercadorias pelo contribuinte autuado indicavam a ressalva de que o ICMS devido já havia sido pago por meio de substituição tributária, sendo todas elas seladas pela repartição tributária, o que atestaria a idoneidade dos documentos e consequente ausência de tributo a ser recolhido;
- f) que seria ônus do Fisco a demonstração de que o ICMS-ST não fora recolhido, não tendo o mesmo logrado êxito em comprovar o ilícito;
- g) que ainda que se entendesse por manter a infração em nome da autuada, considerando a sua boa-fé na relação em comento, requer a exclusão da multa punitiva.




Em decisão de 1ª Instância, o julgador singular entendeu pela PROCEDÊNCIA da acusação fiscal, em decisão assim ementada:

*"FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS O contribuinte substituto tributário não fez a retenção e o recolhimento do ICMS substituição tributária nas operações com açúcar, sendo, portanto, cobrado do substituído Auto de Infração julgado PROCEDENTE Decisão amparada nos arts 431, §3º, 460, 461, do Decreto nº 25 468/99, e Art 1º do Decreto nº 29 560/08 Penalidade inserta no art 123, I, 'c', da Lei nº 12 670/96 DEFESA"*

Inconformada, a empresa autuada apresentou Recurso Ordinário, reforçando os mesmos argumentos da peça defensiva.

A Assessoria Processual-Tributária, por sua vez, manifestou-se pelo conhecimento e provimento do recurso ordinário, para que fosse reformada a decisão recorrida, no sentido de reconhecer a NULIDADE do lançamento fiscal, nos termos do art. 53, do Decreto 25.468/96, posto que o agente do Fisco teria praticado ato extemporâneo ou com vedação legal, manifestação essa que não foi seguida pelo Douto representante da PGE, Dr. Ubiratan Andrade, que opinou pela manutenção da decisão condenatória de 1ª instância.

É o relatório.

  3 



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

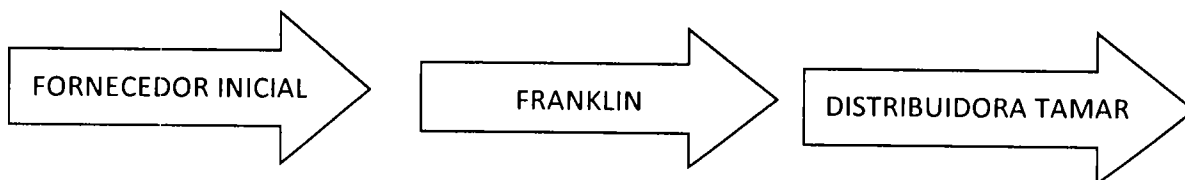
**02 - VOTO DA RELATORA**

Trata-se de Recurso Ordinário apresentados contra decisão de procedência da acusação fiscal proferida em 1ª Instância. O recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A acusação fiscal diz respeito à imputação de solidariedade quanto à responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido na aquisição de mercadorias sujeitas à sistemática de substituição tributária do Imposto Estadual, que não teria sido recolhido pela etapa anterior, em alguns meses dos anos de 2009 e 2010.

Entendo, contudo, que a ação fiscal quedou-se deficiente em relação às provas da ocorrência da materialidade da infração, em especial no que tange à ausência de aprofundamento quanto à eventual irregularidade das operações praticadas empresa FRANKLIN RODRIGUES LIMA HORTIFRUTIGRANJEIRO, remetente das mercadorias à ora Recorrente, senão veja.

A operação, em tese, envolveria três sujeitos, a seguir elencados: 1º) FORNECEDOR inicial do açúcar; 2º) FRANKLIN RODRIGUES LIMA HORTIFRUTIGRANJEIRO, empresa comercial situada em Maracanaú/CE; 3º) DISTRIBUIDORA TAMAR LTDA., empresa comercial situada em Fortaleza/CE. A relação entre elas poderia ser desenhada da seguinte forma:



As operações com açúcar estão previstas em seção especial do capítulo referente aos Regimes de Substituição Tributária do RICMS/CE. Nas operações internas destinadas a estabelecimento atacadista ou varejista, fica atribuída ao estabelecimento industrial, representante ou distribuidor autorizado, na qualidade de contribuinte substituto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes. Na aquisição de açúcar em outras unidades federadas, fica o estabelecimento, atacadista ou varejista, obrigado ao recolhimento do imposto no primeiro posto fiscal de entrada neste Estado.

Essa é a previsão dos arts 460 e 461 do Decreto nº. 24.569/97, a saber.

*Art 460 Na operação interna com açúcar, destinada a estabelecimento atacadista ou varejista, fica atribuída ao estabelecimento industrial, representante ou distribuidor autorizado, na qualidade de contribuinte substituto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes*



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

*Art 461 Na aquisição de açúcar em outras unidades federadas, fica o estabelecimento, atacadista ou varejista, obrigado ao recolhimento do imposto no primeiro posto fiscal de entrada neste Estado, na forma estabelecida nesta Seção*

Sem maiores detalhes sobre eventuais irregularidades nas operações ocorridas nas primeiras etapas do desenho acima, a fiscalização, de posse da Ordem de Serviço nº. 2010.08042 "para executar diligência fiscal específica", autuou a empresa DISTRIBUIDORA TAMAR LTDA. por falta de recolhimento do ICMS-ST devido pela empresa FRANKLIN RODRIGUES LIMA HORTIFRUTIGRANJEIRO, sob o único fundamento de que "o destinatário tem responsabilidade solidária em relação ao recolhimento do imposto devido e não pago" (fls. 04).

Ora, a aquisição inicial do açúcar teria sido em operação interna ou interestadual? Teria havido alguma irregularidade nas operações entre FRANKLIN RODRIGUES LIMA HORTIFRUTIGRANJEIRO e DISTRIBUIDORA TAMAR LTDA.? A via estreita de uma ação fiscal restrita não permite tal investigação, ou mesmo se permitisse, as informações complementares e os documentos anexados pelos Agentes Fiscais não trazem elementos de prova suficientes que possam dar suporte à manutenção da peça acusatória

Pelo contrário: primeiramente porque a fiscalização cuidou de anexar aos autos cópia das notas fiscais de aquisição das mercadorias mencionadas, fls 37 a 49, onde a quase totalidade delas (exceto a de nº. 0393) consta a informação de que o ICMS teria sido pago por substituição tributária, consoante carimbo apostado nos referidos documentos fiscais, não tendo sido demonstrada qualquer má-fé do adquirente, ora Recorrente, muito menos conluio entre as partes envolvidas.

Em segundo lugar porque à época dos fatos, a empresa FRANKLIN RODRIGUES LIMA HORTIFRUTIGRANJEIRO mantinha cadastro estadual ativo, tendo emitido as notas fiscais em comento, as quais foram devidamente seladas pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, sem que tivesse sido realizada qualquer crítica quanto à regularidade dessa operação

Em terceiro lugar porque consta às fls 50 dos autos documento "Sistema de Parcelamento Fiscal" em nome da empresa FRANKLIN RODRIGUES LIMA HORTIFRUTIGRANJEIRO, compreendendo supostos débitos de código 1031 (ICMS-ST), com origem nos meses 08/2009, 09/2009, 10/2009, 11/2009, 12/2009, 01/2010, 02/2010 e 03/2010, sem maiores detalhamentos. Ora, tais débitos teriam sido pagos? Tais débitos foram parcelados? Tais débitos teriam sido inscritos em Dívida Ativa em nome da empresa FRANKLIN RODRIGUES LIMA HORTIFRUTIGRANJEIRO? Estaria havendo duplicidade de cobrança dos valores?

Destarte, como não houve esgotamento dos meios de cobrança do ICMS devido pela FRANKLIN RODRIGUES LIMA HORTIFRUTIGRANJEIRO ou pelo menos comprovação de que o ICMS



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

tenha sido daquele contribuinte cobrado, aliado ao fato de que eventual irregularidade da operação, caso houvesse, igualmente não fora demonstrada pela fiscalização, outra não deve ser a conclusão senão pela nulidade do feito fiscal, por ausência de provas

Nos termos do art. 142, a atividade de lançamento do tributo é vinculada e deve ser motivada, tal como qualquer ato administrativo. Já dizia Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup>, que o lançamento, enquanto ato jurídico administrativo, deve ser devidamente fundamentado, ou seja, o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estreita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa. Nesse sentido, a presunção de veracidade que circunda os atos administrativos não afasta o ônus da fiscalização em provar a ocorrência dos fatos invocados na fundamentação daquele ato.

Esse é o entendimento da Doutrina, conforme se percebe da lição de Hugo de Brito Machado Segundo<sup>2</sup>:

*“É noção elementar de teoria da prova a afirmação de que, em princípio, o ônus compete a quem alega. A parte que faz uma afirmação quanto à ocorrência de um fato deve, para ter sua afirmação aceita, comprová-la. O ônus de provar, portanto, está repartido de acordo com o ônus de alegar. Ao autor cumpre provar a ocorrência dos fatos dos quais decorre o seu direito, e ao réu incumbe provar suas afirmações quanto a fatos impeditivos, extintivos ou modificativos do direito do autor. É importante observar, portanto, de quais fatos decorre o direito subjetivo alegado pelo autor, para saber-se o que terá ele de provar. Viu-se, na parte dedicada ao processo administrativo (Capítulo 3, itens 2.6 e 4.2.3.2), que a Administração Pública tem o dever de fundamentar os atos que pratica, incumbindo-lhe, por conseguinte, a prova da ocorrência dos fatos invocados em tal fundamentação. Um lançamento desprovido de tal fundamentação, ou da prova da ocorrência dos fatos sobre os quais se funda, é nulo, e para demonstrar essa nulidade não é preciso que o contribuinte faça a prova de que os fatos nele narrados não ocorreram. Basta que demonstre que o ato é desprovido de fundamentação, ou que em sua prática a autoridade não logrou comprovar as afirmações de fato nele contidas. Será essa falta de fundamentação, ou de comprovação, que deverá ser objeto de prova pelo contribuinte autor de uma ação anulatória, e não a produção da ‘prova negativa’ de que os tais fatos – não demonstrados no ato de lançamento – não ocorreram”*

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. Revista Dialética de Direito Tributário São Paulo, v. 34, p. 104-116, jul. 1998.

<sup>2</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo tributário. 3. ed. São Paulo. Atlas, 2008. p. 485/486.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Nesse sentido, por ausência de provas quanto à materialidade da infração, dever não cumprido pela autoridade fiscal, entendendo pela nulidade, **por vício material**, do auto de infração em epígrafe.

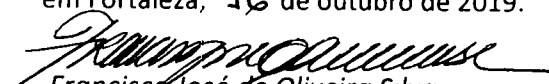
É como VOTO.


**03 - DECISÃO**


Processo de Recurso nº 1/2096/2010 – Auto de Infração: 1/201004896. Recorrente: **DISTRIBUIDORA TAMAR LTDA**. Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.


**Decisão** "Resolvem os membros da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, e por maioria de votos, dar-lhe provimento, para modificar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e, em grau de preliminar, declarar a nulidade do feito fiscal por ausência de provas, nos termos do voto da Conselheira Relatora, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e com a manifestação do representante da Procuradoria Geral do Estado, constante dos autos. Foi voto vencido o do Conselheiro Henrique José Leal Jereissati, que se pronunciou contrário à nulidade, entendendo pela parcial procedência da autuação, sem imposição de multa, conforme manifestação oral do Procurador do Estado presente à sessão, Dr. Rafael Lessa Costa Barboza."


SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE REC. TRIBUTÁRIOS,  
em Fortaleza, 16 de outubro de 2019.

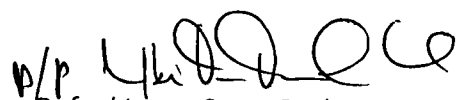
  
Francisco José de Oliveira Silva  
PRESIDENTE

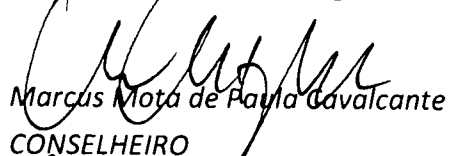
  
Maria Elzeide Silva e Souza  
CONSELHEIRA

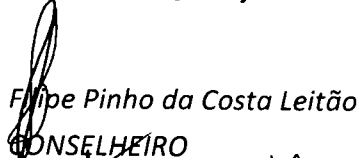
  
Leilson Oliveira Cunha  
CONSELHEIRO

  
Henrique José Leal Jereissati  
CONSELHEIRO

  
Alice Gondim Salviano de Macedo  
CONSELHEIRA RELATORA

  
Rafael Lessa Costa Barboza  
PROCURADOR DO ESTADO

  
Marcus Mota de Paula Cavalcante  
CONSELHEIRO

  
Filipe Pinho da Costa Leitão  
CONSELHEIRO

  
Alice Gondim Salviano de Macedo  
CONSELHEIRA RELATORA