



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO nº 007 /2018

74ª SESSÃO ORDINÁRIA de 15.12.2017

PROCESSO Nº 1/1023/2016

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201602688-8

RECORRENTE: FERREIRA COMERCIAL DE CIMENTOS LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: VALTER BARBALHO LIMA.

**EMENTA:** ICMS. MERCADORIAS SUJEITAS A ST. LANÇAMENTO DO ICMS EM CONTA GRÁFICA. CRÉDITO INDEVIDO. Indicada infringência ao art. 65 VI e 446 do Dec. nº 24.569/97. Penalidade própria: alínea "a" do inciso II do art. 123 da Lei nº 12.670/96, com atualizações da Lei nº 13.418/2003. Sugerida a aplicabilidade da sanção prevista no art. 126 da Lei nº 12.670/96. 1. Via de regra, as notas fiscais de entradas e saídas, cujo imposto tenha sido pago por ST, não permite o lançamento do ICMS sob a rubrica crédito fiscal, à luz do art. 446 do RICMS/CE. 2. Recurso ordinário conhecido e não provido. 3. A conduta identificada não admite a aplicação do art. 126 supra. 4. Nulidades arguidas não acatadas. 5. Mantida a decisão singular de procedência, entretanto, por fundamento diverso, à luz da manutenção da penalidade própria ao tipo, de acordo com a manifestação oral proferida em sessão pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Decisão unânime.

**PALAVRAS-CHAVE:** OPERAÇÕES SUJEITAS A ST. ICMS LANÇADO EM CONTA GRÁFICA. CRÉDITO INDEVIDO. PROCEDENTE.

### RELATÓRIO

Denuncia o relato do auto de infração o cometimento da irregularidade apropriação indevida de crédito fiscal, decorrente da aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cujo ICMS destacado nos documentos foi lançado a título de crédito nos períodos de apuração março a junho de 2011, operações que remontam a quantia de R\$ 185.095,24, peça de lançamento que se fez acompanhar do acervo probatório produzido, do qual consta cópia do livro Registro de Entradas, assim como das notas fiscais que grafam o imposto objeto da apropriação.

Processo nº 1023-2016 – AI nº 201602688-8 – Relator: Valter Barbalho Lima



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

Ao tipo infracional identificado foi atribuída a pena prevista na alínea "a" do inciso II do artigo 123 da Lei nº 12.670/96, entretanto, por se tratar de mercadorias sujeitas a ST, foi aplicada a penalidade estatuída no artigo 126 do mesmo instrumento legal, que resultou na exigência de multa da ordem de R\$ 18.509,62.

Na impugnação, aduz que foram atribuídas duas penalidades, fato que teria violado o artigo 37, caput e 150, inciso I, da CF, logo, o feito seria nulo nos termos do inciso XIV do artigo 33 do Decreto nº 25.468/99.

Traz à colação os artigos 118 da Lei nº 12.670/96, 112, incisos I, II e IV do CTN e 878 inciso VIII alínea "d" do Decreto nº 24.569/97. Faz menção ao princípio da verdade material e argui violação ao princípio da motivação do ato administrativo, assim como da ampla defesa e do contraditório.

No mérito discorre acerca do ônus da prova e requer perícia e, ao final, pugna pela nulidade da autuação, senão perícia para análise e toda a documentação e, finalmente, pela improcedência do feito.

No julgamento singular, restaram afastadas as nulidades arguidas, bem assim o pedido de perícia. No mérito fundamenta o arrazoado desde as noras que vertem da matriz constitucional, Lei Complementar nº 87/96 e, especialmente nas regras locais, a teor dos artigos 65 inciso VI, artigo 446 e artigo 480, todos do Decreto nº 24.569/97 (RICMS). Analisa os dispositivos sancionatórios, mediante reprodução dos excertos deles extraídos e, com esteio nos artigos 871, 874 e 877 RICMS, decide pela procedência da atuação, em que mantém a aplicabilidade da sanção preconizada no artigo 126 da Lei nº 12.670/96, tal como feito na autuação.

No recurso ordinário, limita-se praticamente aos fatos esposados na impugnação, visto que reiterá-los, adiciona apenas a postulação no sentido que, na hipótese em que as nulidades suscitadas não sejam acolhidas, nem a pretensão seja julgada improcedente, que se aplique ao caso a sanção assinalada no parágrafo único do artigo 126 multicitado.

A Assessoria Processual Tributária refuta os argumentos recursais, assim como o pedido de perícia, esta última com esteio no artigo 97 da Lei nº 15.614/2014 e, na questão essencial lastreio arrazoado nas disposições dos artigos 65 inciso VI, 446 e 480, todos do Decreto nº 24.569/97 e corrobora o dispositivo sancionar aplicado.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

Entretanto, discorda da autuação e do julgamento singular, em relação aos períodos em que teria ocorrido a infração, ao considerar que o lançamento válido é o consignado na DIEF, posto que o registro nos livros é somente uma informação e como o ICMS é imposto por homologação, a pretensão é indevido apenas no mês em que foi indevidamente grafado na DIEF, parecer adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

É relato.

**VOTO DO RELATOR**

O direito ao crédito fiscal relativo ao ICMS, sob a perspectiva lato senso, tem vertente em preceptivo da Carta Magna, que por sua vez, atribui à lei complementar disciplinar o regime de compensação do tributo de competência estadual (alínea "c" do inciso XII do § 2º do art. 155 CF de 88), por conseguinte, na vertente hipótese, o deslinde da questão essencial permeia aspectos peculiares, consignados ao nível da legislação infraconstitucional.

Em nível se prejudiciais, urge assinalar que não prosperam os argumentos recursais, notadamente sob o fundamento de ofensa ao disposto no inciso XIV do artigo 33 do Decreto nº 25.468/99, dado que não subsiste a reclamada falta de clareza dos fatos identificados, tampouco dubiedade de imputação sancionatória, posto que, as condutas irregulares estão elencadas no rol dos dispositivos sancionadores catalogados no artigo 123 da Lei nº 12.670/96, de modo precisamente discriminado no auto de infração de que se cuida, menos ainda em relação à pretensa debilidade do conjunto probatório, visto que composto, dentre outros instrumentos, de cópia das notas fiscais assim como de folhas do livro em que procedeu ao irregular registro do crédito fiscal objeto da pretensão, portanto, a decisão singular fundada nesses aspectos não merece reparos.

Em fechamento a esse tópico, urge assinalar que a decisão de aplicar a pena capitulada no artigo 126 do instrumento legal supracitado, decorre do regime de tributação a que se sujeitam as mercadorias, qual seja, substituição tributária, circunstância que dá ensejo atrair a sanção nele estatuída, que contempla hipóteses do gênero, cuja pena é mais benéfica que a própria ao tipo identificado, registre-se, logo, restam afastadas as arguições prejudiciais nessa órbita, bem como o pedido de perícia, por não encontrar amparo no artigo 97 da Lei nº 15.614/2014.

Na questão de funda, não se vislumbra suscitar discussão, dado que a irregularidade apontada é de escopo estritamente material, posto que resultante de

Processo nº 1023-2016 – AI nº 201602688-8 – Relator: Valter Barbalho Lima



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

conduta procedimental adstrita ao lançamento, em conta gráfica, do ICMS havido da operação própria, hipótese em que é vedada a utilização sob a rubrica crédito fiscal, essencialmente com fulcro em dois dispositivos normativos, saber: o inciso VI do artigo 65 do Decreto nº 24.569/97 (RICMS), que veda dito procedimento e o artigo 446 do mesmo diploma normativo, que disciplina a forma de escrituração das notas fiscais nessas circunstâncias. Vejamos:

Art. 65. Fica vedado o creditamento do ICMS nas seguintes hipóteses:

(...)

VI - entrada de mercadoria e respectivo serviço, quando for o caso, recebida para comercialização, quando sua posterior saída ocorra sem débito do imposto, sendo esta circunstância conhecida na data da entrada;

Posto isto, impende sublinhar que o evento que deu azo ao irregular creditamento, objeto da imputação, trata-se da entrada da mercadoria pneus, que se sujeita ao regime de substituição tributária em nível nacional decorrente de convênio, logo, não remanesce dúvida acerca da caracterização dos pressupostos que materializam a infringência indicada na peça inaugural, ou seja, a vedação do aproveitamento do ICMS a guisa de crédito fiscal.

Regra substancial que ratifica a hipótese supra, está gizada da dicção do artigo 446 do RICMS, que dispõe sobre a forma de escrituração dos documentos fiscais nessas circunstâncias. Vejamos:

Art. 446. As notas fiscais correspondentes às entradas e saídas de mercadoria, cujo imposto tenha sido pago por substituição tributária, deverão ser escrituradas nas colunas "Documento Fiscal" e "Outras - de Operações sem Crédito e sem Débito do Imposto" dos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, respectivamente.

Como visto, demonstrada restou a higidez do lançamento, à subsunção que se faz dos fatos evidenciados às normas trazidas à colação, entretanto, sublevam-se dois aspectos fundamentais, que gravitam em torno do dispositivo legal sancionador do tipo propriamente e o aplicado à hipótese fática, aspectos que ensejam expender algumas digressões.

Em primeiro plano, é cogente trazê-los à colação, para os efeitos de uma análise comparativa dos seus alcances e, fundamentalmente, dos efeitos que causam. Vejamos:



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

(...)

II - com relação ao **crédito** do ICMS: (dn)

a) **crédito** indevido, assim considerado todo aquele escriturado na contábil 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; (dn)

Da leitura que se faz no excerto legal supracolacionado resta evidente que se amolda à tipificação identificada, em que merece destaque ao fato de o dispositivo retro, em nenhum momento, fazer outra menção que não seja sobre o objeto crédito.

Dicção diversa, todavia, posto que estritamente vinculada ao tema operação, têm-se materializada na redação do artigo 126 em comento. Vejamos:

Art. 126. As infrações decorrentes de operações com mercadoria ou prestações de serviços tributados pelo regime de substituição tributária cujo imposto já tenha sido retido, bem como as amparadas por não incidência ou contempladas com isenção incondicionada, ficam sujeitas à multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da **operação** ou prestação.

O segundo tópico, reside na efetiva compreensão da conduta praticada, posto que, a partir de uma análise singela e elementar induz a concluir que as regras em tablado reportam aspectos distintos, nos efeitos que causam, senão vejamos.

Uma operação de saída com mercadoria que assuma uma das condicionantes elencadas no bojo do artigo 126 supra, não têm o condão de provocar repercussões no âmbito da obrigação tributária principal, ou seja, no quantum apurado, porque o imposto já foi objeto de recolhimento em etapa prévia a esse evento, logo, por consequência lógica, amolda-se inteiramente aos contornos da sanção que comina.

Em relação ao creditamento do tributo havido de operações nas mesmas circunstâncias evidencia outra conotação, à medida que é produto de um ato jurídico que lhe deu causa, ou seja, decorre de uma operação realizada, mas com ela não se confunde, posto que dela é proveniente e vai repercutir no quantum apurado em cada período de apuração alvo de lançamento indevido, por conseguinte, há uma paradoxal distinção entre o evento realização de operações açambarcadas pelas premissas



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

insculpidas no artigo 126 e o resultado dela decorrente, isto é, o crédito fiscal que dela se origina, à luz dos efeitos que provocam no âmbito da obrigação tributária principal, à vista dos motivos ora declinados.

No caso em apreciação, há indicação que o crédito fiscal indevidamente apropriado não foi, de fato, utilizado, à vista que apresentou saldo credor no período em questão, hipótese que ensejaria a observância da regra consignada no § 5º do artigo 123 supra, colacionado nas informações complementares. Vejamos:

§ 5º Na aplicação das penalidades previstas nas alíneas "a" e "e" do inciso II do caput deste Artigo, observar-se-á o seguinte: I - se o crédito não tiver sido aproveitado, no todo ou em parte, a multa será reduzida a 20 % (vinte por cento) do valor do crédito registrado, sem prejuízo da realização do seu estorno;

Com efeito, percebe-se que a agente atuante identificou com precisão os dispositivos normativos de regência da hipótese, entretantes, com toda **vênia**, ousamos dissentir da convicção que extraiu, a nosso sentir inapropriada à tipologia infracional incorrida, ao concluir pela possibilidade de aplicar a norma sancionadora capitulada no artigo 126 precitado, pelas razões ora declinadas, por conseguinte, em face das peculiaridades em alusão, não se vislumbra factual amparo normativo que permita cogitar dessa providência.

A cognição ora esposada se consolida à medida que, mesmo na vertente hipótese, em que o crédito não foi efetivamente utilizado, a conta gráfica não foi refeita, por conseguinte, na hipótese que essa medida houvesse sido implementada, poderia ter resultado em saldo devedor em algum período de apuração e, ainda que isso não ocorresse, é indubitosa a majoração do saldo credor, motivo por que o § 5º do artigo 123 supra prevê a possibilidade do estorno inclusive, em demonstração inequívoca que a adoção de tal procedimento sempre ocasiona reflexo na apuração do imposto.

Enfim, demonstrado que ao caso em alusão não cabe a aplicabilidade da multa fixada no artigo 126, não há margem a se cogitar a aplicação da penalidade assente no parágrafo único do citado artigo, que tem a sanção atenuada em face da escrituração das operações, nos moldes postulados na peça recursal.

No mesmo diapasão, também pedimos **vênia** para discordar do entendimento manifestado no parecer da Assessoria Processual Tributária, ao vislumbre que desprovido de razoabilidade, porque o instrumental fundamental de análise do real



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

movimento tributável do sujeito passivo é escrituração fiscal nos livros próprios, base da qual era extraída as informações inclusas na DIEF e a prova indubitosa dessa convicção repousa no fato que a DIEF poderia até ser transmitida ao Fisco com valores iguais a zero e posteriormente ser objeto de correção, ao fim de retratar, com exatidão, as informações efetivamente registradas nos livros correspondentes.

Por conseguinte, admitir concepção em sentido contrário, à luz da cognição exarada no parecer da Assessoria Processual Tributária, que considera a escrituração somente uma informação nos livros fiscais, com fulcro no fato que o real lançamento se perfectibiliza com a grafia na DIEF, sob o argumento de observância ao princípio do lançamento por homologação, implicaria dizer que seria irrelevante, por exemplo, os livros fiscais denunciarem a existência de saldo devedor, desde que não lançado na DIEF, o sujeito passivo ficaria desobrigado de proceder ao recolhimento do imposto devido, hipótese que não se cogita encontrar amparo nem viabilidade no bojo do todo normativo de regência do tributo.

Nesse contexto, impõe consignar que a relevância dos instrumentos escriturais é de tamanha magnitude, na medida em que os livros tradicionais (físicos - em papel) restaram substituídos por instrumentos digitais, entretanto, sob a mesma nomenclatura, denominada Escrituração Fiscal Digital – EFD, ou seja, em que pese o hodierno leiaute do instrumento de registro, ainda é conceituado a título de escrituração, na norma disciplinar da espécie.

Portanto, da análise a matéria por esta Câmara de Julgamento, resultou na manutenção da penalidade própria ao tipo infracional identificado, isto é, crédito indevido, à subsunção do que dimana da alínea "a" do inciso II do artigo 123 da Lei nº 12.670/96, logo, afastada a incidência do artigo 126, bem assim o entendimento da Assessoria Tributária, com a observância do disposto no § 5º do artigo 123 a Lei nº 12.670/96, alterado pelo inciso XI do 1º da Lei nº 16.258/2017, nos seguintes termos:

§ 5º Relativamente às penalidades previstas nas alíneas "a" e "e" do inciso II do caput deste artigo, observar-se-á o seguinte: I - se o crédito não tiver sido aproveitado, a multa será reduzida para 10% (dez por cento) do valor do crédito registrado, sem prejuízo da realização do estorno pelo contribuinte;

Em razão do exposto, voto pelo conhecimento do recurso ordinário, nego-lhe provimento, com vistas a afastar as prejudiciais suscitadas, assim como o pedido de perícia e manter imputação no seu todo, contrariamente à concepção firmada no



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

parecer da Assessoria Processual Tributária, com observância da redação dada ao § 5º do artigo 123 da Lei nº 12.670/96, trazido ao ordenamento jurídico-tributário pela Lei nº 16.258/2017, que reduziu a multa ao nível de 10% do valor do crédito não utilizado, em conformidade com a manifestação oral proferida em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Decisão unânime.

É o voto.

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Multa (10%) ..... R\$ 18.509,62  
TOTAL ..... R\$ 18.509,62

**DECISÃO**

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que são **RECORRENTE:** FERREIRA COMERCIAL DE CIMENTOS LTDA. e **RECORRIDO:** CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. Decisão: A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve preliminarmente, em relação às preliminares arguidas pela recorrente, quais sejam: 1. nulidade do julgamento singular por cerceamento do direito de defesa em razão de dubiedade; 2. nulidade em razão da não comprovação da acusação fiscal e erro na tipificação: Preliminares de nulidade afastadas, por unanimidade de votos, conforme fundamentos contidos no parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. 3. conversão do julgamento em realização de perícia: Pedido de perícia afastado, por unanimidade de votos, com base no art. 97 da Lei nº 15.614/14. No mérito, por unanimidade de votos, resolvem os membros da 1ª Câmara de Julgamento, negar provimento ao recurso, para confirmar a decisão CONDENATÓRIA proferida pela 1ª Instância, no entanto sob fundamentação diversa quanto a aplicação da penalidade, conforme disposto no art. 123, II, "a" c/c § 5º, I da Lei nº 12.670/96, com nova redação dada pela Lei nº 16.258/17, nos termos do voto do Conselheiro e manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado, em Sessão. Ausentes, por motivo justificado, os Conselheiros José Gonçalves Feitosa e Joseomi Loureiro Moreira de Oliveira. Ausente, para apresentação de sustentação oral do recurso o representante legal da autuada Dr. Paulo Roberto Uchoa do Amaral.

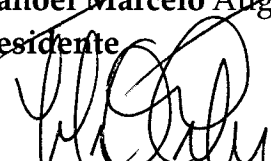
SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO  
DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, aos 25 de 01 de 2018.





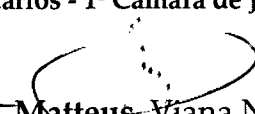
SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

  
Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
Presidente

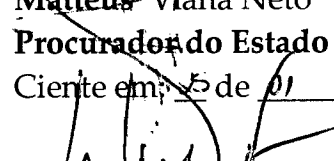
  
Leilson Oliveira Cunha  
Conselheiro

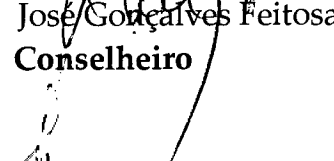
  
Maria Elineide Silva e Souza  
Conselheira


  
Valter Barbalho Lima  
Conselheiro

  
Mateus Viana Neto  
Procurador do Estado

Ciente em: 5 de 01 2018

  
José Gonçalves Feitosa  
Conselheiro

  
Filipe Pinho da Costa Leitão  
Conselheiro

  
Joseomi Loufeiro Moreira de Oliveira  
Conselheiro