



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO-CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS-CRT
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

RESOLUÇÃO Nº059/2020

8ª (OITAVA) SESSÃO ORDINÁRIA DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS DE 11 DE FEVEREIRO DE 2020

PROCESSO Nº: 1/2519/2016; AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201613292

RECORRENTE: NESTLE BRASIL LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRA RELATORA: MÔNICA MARIA CASTELO

CONSELHEIRO RELATOR PARA RESOLUÇÃO: FELIPE SILVEIRA GURGEL DO
AMARAL

EMENTA: ICMS. PAGAMENTO A MENOR DE TRIBUTO. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE ESTORNO PROPORCIONAL EM OPERAÇÃO SUJEITA A REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO EM OPERAÇÃO SUJEITA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR N.º160/2017. OPERAÇÕES ESCRITURADAS. PERÍODOS DE JANEIRO A JUNHO DE 2011 ALCANÇADOS PELA DECADÊNCIA. ART. 150, §4º, DO CTN. PARCIAL PROCEDÊNCIA DA AÇÃO FISCAL.

1. Auto de infração lavrado por falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares. Imputação de ofensa aos arts. 73 e 74 do Decreto n.º 24.569/97. Penalidade aplicada com base no art. 123, I, "c" da Lei 12.670/96.
2. Entrada de mercadoria oriunda de outra unidade da federação com benefícios fiscais não amparados por Convênio Interestadual, como exige o art. 155, §2º, VII, g, da CF/88.
3. Ausência de estorno proporcional do crédito tributário advindos de aquisição de "leite em pó" contemplado com o benefício fiscal da redução de base de cálculo no percentual de 58,82%.
4. Aproveitamento de créditos de ICMS de produtos sujeitos a substituição tributária.
5. Decisão de primeira instância que ratifica a procedência da ação fiscal.
6. Reconhecimento de decadência parcial do crédito tributária referente a jan/2011 a jun/2011, com base no art. 150, §4º, do CTN, considerando tratar-se de tributo sujeito a lançamento por homologação com operações devidamente escrituradas. Aplicação da regra quando o pagamento parcial do tributo decorre de creditamento tido pelo fisco como indevido.

7. Aplicação retroativa da Lei Complementar 160/17 e Convênio ICMS n.º 190/17, para convalidar créditos tributários constituídos por desacordo à regra do art. 155, §2º, VII, g, da CF/88.
8. Necessidade de estorno proporcional do crédito tributário de ICMS, quando a operação de saída é contemplada pelo benefício fiscal da redução de base de cálculo, sendo indevida a utilização integral do crédito.
9. Ilegalidade do aproveitamento de crédito advindo de operações sujeitas a substituição tributária.
10. Aplicação ao caso da penalidade prevista no art. 123, I, “d”, da Lei 12.670/96.
11. Recurso parcialmente provido para acolher a prejudicial de mérito de decadência de jan/2011 a jun/2011; acolher a aplicação ao caso da Lei Complementar 160/2017 e Convênio ICMS n.º 190/17 e reclassificar a penalidade para tipificá-la no art. 123, “I”, “d”, da Lei 12.670/96, com multa de 50% sobre o imposto devido, rejeitadas as demais pretensões.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS – PAGAMENTO A MENOR - APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ESTORNO PROPORCIONAL EM VIRTUDE DE BENEFÍCIO DE REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO - APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR 160/17 E CONVÊNIO ICMS N.º 190/17 - DECADÊNCIA

RELATÓRIO:

A empresa foi notificada da autuação em 30/06/2016(fl. 36), referente a período de 01/2011 a 08/2011, cujo relato da infração aduz: “**falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares**”. Em seguida complementa, *in verbis*: “**o contribuinte considerou, em sua apuração mensal de ICMS no ano de 2011, créditos indevidos, o que resultou na falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$ 419.261,93. Multa R\$ 419.261,93**”

Na hipótese, ostentando o benefício tributário da redução de base de cálculo sobre o produto “leite em pó”, a empresa teria deixado de promover o estorno proporcional do crédito tributário, ensejando o indevido pagamento a menor do ICMS. Além disso, teria se apropriado indevidamente de créditos tributários sobre produtos sujeitos a substituição tributária. Outrossim, constatou-se creditamento advindo da entrada de mercadoria oriunda de outra

unidade da federação com benefícios fiscais não amparados por Convênio Interestadual, como exige o art. 155, §2º, VII, g, da CF/88.

O auto de infração apresentou como dispositivos infringidos os **arts. 73 e 74 do Decreto 24.569/97**, bem como determinou a aplicação da penalidade prevista no **artigo 123, I, "c" da Lei 12.670/96**, alterado pela Lei 13.418/03.

A autuação em comento lançou R\$ 419.261,93 (quatrocentos e dezenove mil, duzentos e sessenta e um reais e noventa e três centavos) a título de principal, bem como o mesmo valor a título de multa.

Devidamente notificado, o Contribuinte apresentou, tempestivamente, impugnação ao auto de infração, oportunidade na qual fundamentou, preliminarmente, a decadência do crédito tributário do período de jan/2011 a jun/2011, aplicando a regra do art. 150, §4ª, do CTN.

Quanto ao mérito, aduziu ser indevida a cobrança do imposto sobre as mercadorias recebidas da Bahia, uma vez que, cumprida a Norma de Execução n.º 01/2011, os créditos tributários já estariam limitados ao percentual de 7%. Segundo relata, este é o mesmo percentual de alíquota efetiva obtido pelo estorno proporcional do crédito à razão de 58,82%, mesmo percentual de redução da base de cálculo, sobre 17%.

Aduz que, em cumprimento da Norma de Execução n.º 01/2011, as alíquotas de entrada são equiparadas às alíquotas de saída, sendo esta a precípua função da regra que impõe o estorno proporcional do crédito tributário nas operações de redução de base de cálculo. Conclui, por esse fundamento, que a exigência contida no auto de infração estaria repercutindo em indevido estorno em duplicidade.

Raciocínio similar aplica para as operações advindas dos estados de São Paulo e Minas Gerais, sobre as quais também teria incidido nas entradas a alíquota de 7%, porém pelo fato de ter sido aplicada a alíquota para as operações interestaduais. Segundo alega, desta forma igualmente houve

equivalência entre as alíquotas de entrada e saída, de modo que seria incabível um estorno sobre esta alíquota já reduzida.

Reitera interpretar “*que a finalidade da norma que determina o estorno proporcional do crédito, é a de equiparar o crédito das entradas com os débitos das saídas*”(fl. 55).

Em pleito subsidiário, pede a reclassificação da penalidade para enquadramento no art.123, I, “d”, da Lei 12.670/96, sob o percentual de 50%, uma vez que as operações encontram-se regularmente escrituradas.

Em julgamento de 1º Grau, a ação fiscal foi reputada procedente, mantida a penalidade imposta no auto de infração.

O contribuinte apresentou recurso ordinário, onde, além de reiterar os fundamentos invocados na impugnação ao auto de infração, acrescenta, no que tange às mercadorias advindas da Bahia, a necessidade de observância ao disposto na Lei Complementar 160/2017, a qual autorizara a celebração de convênio CONFAZ para remissão e anistia de créditos tributários constituídos em descumprimento do art. 155, §2º, VII, g, da CF/88, devidamente formalizado pelo Convenio CONFAZ 190/2017. Informa que o Estado da Bahia teria expressamente aderido ao referido normativo por meio dos Certificados de Registo e Depósito-SE/CONFAZ n.º 20/2018 e n.º41/2018.

Analisado pela célula de assessoria processual tributária, esta, em parecer de fls. 151/157, opinara pelo parcial provimento do recurso ordinário, apenas no que concerne à aplicação da Lei Complementar n.º 160/2017 e Convênio n.º 190/2017, o qual, em primeiro momento, foi adotado pela Procuradoria do Estado do Ceará.

Recurso ordinário distribuído à 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários.

É o relatório.

VOTO DO CONSELHEIRO RELATOR PARA RESOLUÇÃO.

Inicialmente, conhece-se do recurso ordinário, eis que preenchidas as condições de sua admissibilidade, passando-se à apreciação das razões recursais:

1- PREJUDICIAL DE MÉRITO: DECADÊNICA

Notificada da autuação em 30/06/2016, a Recorrente postula pelo reconhecimento da decadência parcial do crédito tributário constituído, sob o fundamento de que, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e operações devidamente escrituradas, aplicável a regra do art. 150,§4º, do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 150. [...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Destaca ainda que, não tendo havido dolo por parte do contribuinte, não haveria motivos a deixar de aplicar referida.

Na decisão de primeira instância, por outro lado, interpreta-se que a utilização indevida de crédito tributário teria repercutido em não pagamento de parcela do ICMS, ensejando ao Fisco Estadual o dever de promover o lançamento de ofício da diferença (fl. 144):

“No caso, não houve o recolhimento do imposto, razão pela qual dever ser aplicada a regra prevista no artigo 173, I, do CTN. Sendo assim, não se verifica um dos requisitos para que se impusesse a aplicação do art. 150, §4º, do CTN.”

Neste quesito, assiste razão ao recorrente.

No caso concreto, tem-se que todas as operações foram devidamente escrituradas e ocorrido o pagamento antecipado do tributo, muito embora o

cálculo do valor do imposto tenha ocorrida de forma equivocada em virtude de aproveitamos indevidos de créditos tributários.

O erro no cálculo do tributo, todavia, decorreu de uma equivocada interpretação da legislação tributário, não tendo sido atribuído ao contribuinte a prática de dolo, fraude ou simulação.

Sendo o ICMS tributo sujeito a lançamento por homologação, o Fisco tem, de acordo com o art. 150, §4º, do CTN, o prazo de 5 anos para rever as declarações fiscais emitidas pelo contribuinte e, em caso de incorreções, promover a cobrança complementar dos tributos devidos.

A regra do art. 173, I, do CTN, segundo a qual o prazo prescricional quinquenal se iniciaria do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, por sua vez, é aplicado a hipóteses em que se aplica o lançamento de ofício, notadamente nas hipóteses do art. 149 do Código Tributário Nacional

Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o próprio art. 150, §4º, do CTN excepciona sua aplicação nas hipóteses em que, apesar de declarada a operação, for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que não ocorreu no caso concreto.

Aplicar a regra do art. 173, I, do CTN a todas as hipóteses em que for necessária a revisão do lançamento por homologação tornaria absolutamente inócua a regra do art. 150, §4º, do CTN. Afinal, conforme súmula 436 do STJ, *“A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”*, de modo que, sobre os valores corretamente declarados e simplesmente não pagos ou pagos a menor, incide diretamente o prazo prescricional.

Assim, o prazo fixado pelo art. 150, §4º, do CTN tem como precípua finalidade a revisão das declarações apresentadas pelo contribuinte (autolanzamento), sendo inerente que eventual incorreção seja revista dentro do aludido prazo.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento segundo o qual “*o lançamento substitutivo de diferença de tributo sujeito a lançamento por homologação cujo pagamento antecipado se deu em valor menor do que aquele que o fisco entende devido deve ocorrer no prazo de cinco anos do fato gerador, de acordo com o disposto no art. 150, § 4º, do CTN*”. (AgRg no AREsp 132.784/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 01/04/2016).

Especificamente com relação ao aproveitamento indevido de crédito tributário, igualmente posicionou-se a Corte Superior:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. **CREDITAMENTO INDEVIDO**. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRESCRIÇÃO. SÚMULA 436 DO STJ. **INAPLICABILIDADE. DECADÊNCIA. ESCRITURAÇÃO MEDIANTE DOLO. ART. 173, I, DO CTN**. ACÓRDÃO COINCIDENTE COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. ELEMENTO SUBJETIVO. VERIFICAÇÃO. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE. COMPOSIÇÃO DE TRIBUNAL ADMINISTRATIVO. MATÉRIA AFETA AO DIREITO LOCAL. REVISÃO. INVIABILIDADE. PEDIDO DE NULIDADE FUNDADA NO ESTATUTO DA OAB. IRRESIGNAÇÃO DEFICIENTE. JUROS DE MORA. LEI LOCAL CONTESTADA EM FACE DE LEI FEDERAL. QUESTÃO CONSTITUCIONAL [...]

3. Hipótese que não comporta a aplicação do entendimento consolidado na Súmula 436 do STJ, uma vez que o crédito tributário cuja exigibilidade se questiona nesta demanda ordinária não decorre de imposto oferecido à tributação por meio de declaração de débito do contribuinte e não pago, mas de imposto indevidamente compensado mediante creditamento escritural, sendo certo que esse encontro de contas está sujeito ao prazo decadencial de homologação pelo fisco.

4. **A obrigação tributária não declarada pelo contribuinte no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo fisco, por meio do lançamento substitutivo, o qual deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento antecipado, ou no art. 150, § 4º, do CTN, quando ocorrer o recolhimento de boa-fé, ainda que em valor menor do que aquele que a Administração entende devido, pois, nesse caso, a atividade exercida pelo contribuinte, de apurar, pagar e informar o crédito tributário, está sujeita à verificação pelo ente público, sem a qual ela é tacitamente homologada.**

5. Essa orientação também tem aplicação quando o pagamento parcial do tributo decorre de creditamento tido pelo fisco como indevido, hipótese dos autos. Precedentes.

6. No presente caso, a Corte estadual compreendeu que o creditamento indevido não foi realizado de boa-fé, reconhecendo que a situação dos autos se enquadra na hipótese de exceção à aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, relacionada com a existência de fraude, dolo ou simulação por parte do contribuinte, de forma que a revisão desse entendimento pressupõe reexame de matéria fático-probatória, o que é inviável no âmbito do recurso especial, ante o veto contido na Súmula 7 do STJ.

[...]

(AgInt no AREsp 1179947/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/05/2020, DJe 12/06/2020)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. Agravo regimental contra decisão que deu provimento aos embargos de divergência pelos quais a contribuinte suscita dissenso pretoriano acerca da contagem do lapso decadencial para o lançamento de ofício tendente a cobrar as diferenças de crédito de tributo sujeito a lançamento por homologação pago a menor em decorrência de creditamento indevido.

2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

3. "[...] ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN" (AgRg nos EREsp. 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 10.4.2006).

4. Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despiciendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo.

5. A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em

determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

6. Na espécie, o acórdão que julgou o recurso especial foi claro ao consignar que houve pagamento a menor de débito tributário em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

7. Agravo regimental não provido.

(AgRg nos EREsp 1199262/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/10/2011, DJe 07/11/2011)

No âmbito do Contencioso Administrativo Tributário da SEFAZ/CE, igualmente tal entendimento é verificado em diversas resoluções, entre as quais se citam as seguintes os seguintes arestos:

RES. 214/2019 - 1ª CÂMARA - ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. Contribuinte escriturou e aproveitou-se indevidamente de créditos de ICMS de operações de entradas com produtos sujeitos ao regime de Substituição Tributária. Art. Infringidos: Art. 65, VI, 435, II, b, § 7º, 464 e 468 do Dec. nº 24.569/97. Decisão Singular de Procedência do feito fiscal. Nulidade da decisão monocrática por ausência de apreciação dos argumentos da parte. Violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Retorno à Primeira Instância. Novo julgamento singular. Preliminar de EXTINÇÃO PELA DECADÊNCIA acatada com esteio no art. 150, § 4º do CTN. Reformada a decisão singular de procedência da autuação fiscal. Decisão por maioria de votos.

RES. 115/2019 - 1ª CÂMARA- Multa. Falta de Recolhimento do Imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares. Decadência. Artigo 150, §4º do CTN. A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso interposto, resolve, por maioria de votos, dar-lhe provimento, para reformar a decisão condenatória exarada pela 1ª Instância, reconhecendo a preliminar de decadência e julgando EXTINTO o presente processo em sua integralidade.

Dessa forma, considerando que o contribuinte foi notificado da autuação em 30/06/2016, tem-se que somente os fatos geradores ocorridos após 30/06/2011 podem ser objeto de revisão, pelo que há de ser decretada, no caso concreto, a decadência referente aos meses de jan/2011 a junho/2011.

II – MÉRITO

Quanto ao mérito da ação fiscal, tem-se que a autuação baseou-se em três principais fatos:

1. Entrada de mercadoria oriunda de outra unidade da federação com benefícios fiscais não amparados por Convênio Interestadual, como exige o art. 155, §2º, VII, g, da CF/88.
2. Ausência de estorno proporcional do crédito tributário advindos de aquisição de “leite em pó” contemplado com o benefício fiscal da redução de base de cálculo no percentual de 58,82%.
3. Aproveitamento de créditos de ICMS de produtos sujeitos a substituição tributária.

Sobre a entrada de mercadoria com benefício fiscal não amparada em convênio, convém destacar que o que dispõe o art. 65, VII, do RICMS/CE:

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

[..]

VII - entrada de mercadoria ou aquisição de serviço cujo imposto destacado no documento fiscal de origem tiver sido devolvido, no todo ou em parte, pela entidade tributante sob a forma de prêmio ou estímulo, salvo se esse benefício tiver sido concedido nos termos de convênio celebrado com base em lei complementar;

Na hipótese retratada nesta ação fiscal, o contribuinte adquirira produtos da empresa NESTLE BRASIL LTDA domiciliada na Bahia, a qual, relacionada no Anexo Único da Norma de Execução do Estado do Ceará n.º 01/2010, teria sido agraciada com o benefício fiscal de crédito presumido de 16,667%, porém sem amparo em Convênio Interestadual, o que contraria o art. 155, §2º, VII, g¹, da CF/88 e a Lei Complementar 24/75, regulando esta última que:

¹ § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte XII - cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

[..]

III - à concessão de créditos presumidos;

Art. 2º [...]

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

Na hipótese de inobservância da prévia autorização do CONFAZ, prevê o art. 8ª da referida lei as seguintes consequências:

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Assim, uma vez que o crédito presumido utilizado pelo contribuinte não estava autorizado por Convênio Interestadual, correta estava a atuação fiscal.

Com efeito, sobreveio com a Lei Complementar 160/2017, que, em seu art. 1º, regulou:

“Art. 1o Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2o do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II - a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.”

Percebe-se que a nova legislação previu a adoção de regras a fim de possibilitar a remissão e anistia de créditos decorrentes de benefícios fiscais

concedidos em desacordo com a regra constitucional do art. 155, §2º, VII, g, da CF/88.

Essa autorização foi exercida pelos estados federados e distrito federal por meio da aprovação do Convênio ICMS n.º 190/17, que remiu e anistiou os créditos tributários constituídos com este fundamento até 08/08/2017, conforme fato novo trazido nas razões do recurso ordinário.

Assim, considerando o caráter interpretativo do art. 9º da LC n.º 160/2017 e a regra do art. 106, I, do Código Tributário Nacional, tem-se que se aplica a nova regra de forma retroativa, de modo a convalidar os atos praticados pelo contribuinte.

Assim, sob este aspecto, assiste razão o contribuinte em seu recurso ordinário, de modo a impor o acatamento de tal fundamento, excluindo os valores relativos a coluna "ESTORNO DE CRÉDITO NORMAS DE EXECUÇÃO 01/2010" constantes às fls. 8, conforme recalculado às fls. 157.

Com relação à ausência de estorno proporcional do crédito advindo da aquisição de "leite em pó" sujeita a redução de base de cálculo, na forma do art. 41, I, "r", do Decreto 24.569/97, a ação fiscal há de ser confirmada como procedente.

Em análise da apuração do ICMS via Escrituração Fiscal Digital – EFD e as notas fiscais de entrada, conforme constam no CD de fls. 35, constatou o agente fiscal a existência de estornos não efetuados pelo contribuinte sobre operações sujeitas a redução de base de cálculo, infringindo assim o disposto no art. 66, V, do RICMSCE:

Art. 66. Salvo disposição da legislação em contrário, o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do ICMS de que se tiver creditado, sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento ou o serviço tomado:

[...]

V - for utilizada como insumo ou objeto de operação ou prestação subsequente com redução de base de cálculo, hipóteses em que o estorno será proporcional à redução.

Assim, verificado que o contribuinte não promoveu o estorno proporcional do crédito tributário das operações de entrada, tem-se por correta a atuação da fiscalização que constitui o crédito tributário correspondente.

No mesmo sentido, correta a atuação do Fisco quando denuncia a conduta do contribuinte em utilizar-se de crédito de ICMS, referente a produtos sujeitos a substituição tributária, providência vedada pelo art. 65, VI, do Decreto 24.569/97:

“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;”

Nos termos da Lei 14.237/2008, a contribuinte, que tem como atividade principal o código 4639701 – comércio atacadista de produtos alimentícios -, ostentaria a qualidade de substituto tributário nas operações de comércio atacadista. Referida lei é regulamentada pelo Decreto 29.560/2008, que dispõe:

Art. 1º Os estabelecimentos enquadrados nas atividades econômicas indicadas nos anexos I e II deste Decreto ficam responsáveis, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, devido nas operações subseqüentes, até o consumidor final, quando da entrada ou da saída da mercadoria ou da prestação de serviço de comunicação, conforme o caso.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no caput deste artigo, será considerado apenas a Classificação Nacional de Atividade Econômico-Fiscal (CNAE-Fiscal) principal do estabelecimento.

Assim, em cotejo entre a regra legal e o CNAE do contribuinte, tem-se que está submetido ao regime de substituição tributária.

O art. 2º do Decreto 29.560/2008 dispõe:

Art. 2º O imposto a ser retido e recolhido na forma do art. 1º será o equivalente à carga tributária líquida resultante da aplicação dos percentuais constantes do Anexo III deste Decreto, sobre o valor do documento fiscal relativo às entradas de mercadorias, incluídos os valores do IPI, frete e carreto, seguro e outros encargos transferidos ao destinatário.

Dessa forma, já tendo o imposto sido cobrado até a última operação, na forma do art. 435, §7º, do RICMS, não se gera crédito aos adquirentes das mercadorias subsequentes, sob pena de gerar crédito em duplicidade.

A conduta correta a ser adotada pelo contribuinte seria promover a escrituração na forma do art. 446 do RICMS:

“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.

§ 1º As notas fiscais que acobertarem as saídas internas subsequentes às operações com substituição tributária serão emitidas sem destaque do imposto e deverão conter a expressão "ICMS pago em substituição tributária" e a identificação do ato normativo instituidor do respectivo regime.”

Assim, constatada a utilização de crédito referentes a produtos sujeitos a substituição tributária, a ação fiscal, nesse quesito, há de ser referendada.

III - DA PENALIDADE APLICÁVEL:

Por fim, aprecia-se a pretensão recursal concernente à reclassificação da penalidade para, em substituição à aplicada com base no art. 123, I, “c”, da Lei 12.670/96, aplique-se a penalidade prevista no art. 123, “l”, “d” da mesma lei. Transcrevem-se os aludidos dispositivos:

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

[...]

c) falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos

regulamentares, em todos os casos não compreendidos nas alíneas "d" e "e" deste inciso: multa equivalente a uma vez o valor do imposto;

d) falta de recolhimento, no todo ou em parte, na forma e nos prazos regulamentares, quando as operações, as prestações e o imposto a recolher estiverem regularmente escriturados: multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do imposto devido;

Percebe-se, por análise dos dispositivos, que se aplica a penalidade na alínea "d" quando tratar-se de falta de recolhimento de tributo, nas hipóteses em que as operações estiverem regularmente escrituradas. A penalidade prevista na alínea "c", por sua vez, é mais grave e se aplica precisamente quando não há a regular escrituração da operação.

No caso concreto, conforme já delineado no capítulo pertinente à decadência, as operações em comento foram regularmente escrituradas, muito embora o cálculo do tributo tenha sido feito de forma equivocada, por errônea interpretação da legislação tributária.

Assim, acolhe-se o pedido recursal para promover a reclassificação da penalidade para enquadrá-la no art. 123, "I", "d", da Lei 12.670/96, com multa equivalente a 50% sobre o valor do imposto devido.

IV – DISPOSITIVO:

Por todo o exposto, voto pelo parcial provimento ao recurso para reformar a decisão recorrida no sentido de (i) acolher a prejudicial de mérito de decadência de jan/2011 a jun/2011, (ii) acolher a aplicação ao caso da Lei Complementar 160/2017 e Convênio ICMS n.º 190/17 e (iii) reclassificar a penalidade para tipificá-la no art. 123, "I", "d", da Lei 12.670/96, com multa de 50% sobre o imposto devido, rejeitadas as demais pretensões, conforme acima fundamentado.

PROCESSO N°: 1/2519/2016
AUTO DE INFRAÇÃO N°: 1/201613292

Mônica Maria Castelo
Conselheira

MATTEUS VIANA Assinado de forma digital por MATTEUS
NETO:15409643372 VIANA NETO:15409643372
Dados: 2020.07.29 16:46:27 -03'00'

Matteus Viana Neto
Procurador do Estado
Ciente: ____/____/____