



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO-CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS-CRT
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO Nº.: 282/2021 80ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL: 17.11.2021
PROCESSO Nº.: 1/3896/2018 AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/201807874-4
RECORRENTE: A. F. SILVA MELO CGF Nº.: 06.013709-6
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
CONSELHEIRO RELATOR: JOSÉ WILAME FALCÃO DE SOUZA

EMENTA: ICMS – CRÉDITO INDEVIDO. A acusação fiscal formulada na peça inicial diz respeito aos créditos do imposto relativos à aquisição de combustível lançados em valores superiores ao previsto na legislação. A empresa autuada adquiriu óleo diesel em posto de combustível, em operações internas, e escriturou o ICMS destacado nas notas fiscais calculado sobre o valor da operação. Em operação dessa natureza, em que o imposto é pago por substituição tributária, o crédito do imposto tem que ser o que foi pago pela distribuidora. O erro do emitente da nota fiscal não exime o adquirente da infração denunciada. Infração ao art. 60, § 3º do Decreto nº 24.569/97. Inobservância as disposições do Convênio ICMS nº 110/2007. Penalidade prevista no art. 123, inciso II, alínea “a” da Lei nº 12.670/96. Decadência parcial do crédito fiscal lançado, por força do disposto no art. 150, § 4º do CTN. **Parcial Procedência.**

PALAVRAS-CHAVE: CRÉDITO INDEVIDO – AQUISIÇÃO DE ÓLEO DIESEL – OPERAÇÕES INTERNAS PARA CONSUMO – VALOR DO IMPOSTO DESTACADO NA NOTA FISCAL SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO.

RELATÓRIO:

O auto de infração em lide, peça inicial do processo em análise, denuncia o cometimento da infração abaixo reproduzida:

“LANÇAR CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS, NA HIPÓTESE DE O MESMO TER SIDO APROVEITADO. CONTRIBUINTE LANÇOU E EFETIVAMENTE

SE APROPRIOU DOS CRÉDITOS ESCRITURADOS EM SUA EFD EM VALORES SUPERIORES AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO VIGENTE EM NOSSO ESTADO, NOS EXERCÍCIOS DE 2013, 2014, 2015 E 2017, CONFORME DETELHADO NAS INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES E NAS PLANILHAS ANEXAS."

O agente fiscal aponta como dispositivo infringido o artigo 65, 66 e 69 do Decreto nº 24.569/97; sugere como penalidade aplicável ao caso a prevista no art. 123, II, A, da Lei nº 12.670/96; e indica os valores do ICMS e MULTA, em igual quantia, de R\$181.853,23.

Nas Informações Complementares (fls. 03 a 06), o agente fiscal informa, em síntese:

- a) A empresa autuada está cadastrada no Regime Normal de Recolhimento, enquadrada no CNAE 810099 Extração e britamento de pedras e outros materiais está obrigada à EFD desde 01/01/2012;
- b) Foi emitido Termo de Início de Fiscalização nº 2018.02424 para que a autuada apresentasse os documentos fiscais/contábeis, relativos ao período fiscalizado, necessários para o melhor desenvolvimento da Ação Fiscal. O citado Termo de Início foi cientificado pelo contribuinte em 02/03/2018;
- c) No dia 04/04/2018, foi emitido o Termo de Intimação nº 2018.03680, solicitando ao contribuinte que se manifestasse em relação aos levantamentos dos créditos devidamente apurados, tendo o mesmo apresentado uma planilha feita (anexa) demonstrando o que a empresa lançou e se apropriou dos créditos do combustível óleo diesel;
- d) Após análise dos dados apresentados na Escrituração Fiscal Digital – EFD, dos documentos fiscais relacionados a operações com mercadorias e de prestação de serviços e das informações prestadas pelo contribuinte e contadores da empresa no decorrer da ação fiscal, foi realizada a apuração correta dos valores devidos de crédito e débito de acordo com relatório anexo;
- e) Conforme o Parecer nº 274/2006, em relação ao combustível, somente confere crédito a aquisição feita no âmbito interno, isto é, quando a aquisição for realizada no território cearense, posto que nas operações interestaduais há imunidade, que afasta o direito ao crédito;
- f) Foi constatado que o contribuinte nos exercícios de 2013 a 2017, se creditou efetivamente, uma vez que, no final do exercício de 2017 em sua conta corrente apresentou saldo devedor do ICMS destacados nas Notas Fiscais Eletrônicas de aquisição interna de combustível óleo diesel e ou efetuado seu cálculo com base nos valores das mesmas, isto é, sobre o valor total dos produtos recebidos em comercialização, quando o correto seria apropriar-se do crédito referente ao ICMS efetivamente recolhido pela distribuidora de combustível, conforme convênio ICMS 110/2007, quando das operações anteriores. Cálculos demonstrados na Planilha em anexo;
- g) Que feita análise nas planilhas apresentadas pelo contribuinte, anexas às fls. 11 a 14, verificou que as notas fiscais mencionadas não se referem a

operações com óleo diesel, portanto, para efeitos da fiscalização efetuada não foram levadas em consideração.

O contribuinte ingressou tempestivamente com defesa (fls. 23 a 32) e apresentou as seguintes razões:

- a) Que as notas fiscais se referem a óleo diesel e foram emitidas por empresas localizadas no Estado do Ceará;
- b) Que se trata de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, nos termos do artigo 484 do Decreto nº 24.569/97, cujas operações subsequentes não geram débito para o emitente, nem crédito para o destinatário;
- c) Que em virtude desse regime de recolhimento, as notas fiscais referentes às operações subsequentes são emitidas sem destaque do imposto, porém, de acordo com o §2º do art. 484 do RICMS, caso a nota fiscal tenha como destinatário estabelecimento industrial, ativo permanente e uso de qualquer estabelecimento, a nota fiscal deverá ter destaque de ICMS para fins de crédito do adquirente;
- d) Que o crédito foi aproveitado porque foi utilizado como insumo em sua atividade de extração e britamento de pedras, conforme amparado no art. 60, inciso V, do Decreto nº 24.569/97;
- e) Que a SEFAZ, por meio do Parecer nº 128/1994, já autorizava o aproveitamento de crédito de combustível utilizado como insumo;
- f) Que o Contencioso Administrativo Tributário também tem o entendimento que o combustível é considerado insumo para a prestação de serviço. Nesse sentido, cita as Resoluções nº 497/2003 e nº 95/2014, ambas da 2ª Câmara e a nº 118/2007, da 1ª Câmara;
- g) Que por força do princípio constitucional da não cumulatividade e dos entendimentos fazendários citados, não seria legítimo privar a impugnante do aproveitamento de crédito legal simplesmente porque a emitente do documento fiscal não fizera o destaque do imposto;
- h) Que não há que se falar em aplicação do Convênio 110/07 ao prestador do serviço de transporte quando este toma crédito de ICMS. O auditor fiscal defende que o crédito tomado pela impugnante está errado em razão de não respeitar a Cláusula décima oitava do Convênio nº 110/2007;
- i) Que o artigo citado pelo auditor fiscal é aplicável às operações realizadas por contribuinte que tiver recebido o combustível diretamente do sujeito passivo por substituição tributária, ou seja, aos postos de gasolina, porém, nunca ao transportador que compra no posto;
- j) Que é impossível à impugnante saber com precisão qual o valor do ICMS recolhido pela distribuidora, uma vez que ela adquire o combustível do posto;
- k) Que não se pode penalizar o contribuinte por erro de outrem, entendimento claro no CONAT, consoante Resolução nº 95/2014 da 2ª Câmara;
- l) Que o auto de infração deve ser julgado totalmente improcedente.

O processo foi distribuído para julgamento em 1ª instância. A decisão prolatada foi pela procedência da ação fiscal, nos termos da ementa abaixo (fls. 43 a 46):

"CREDITAMENTO INDEVIDO. Acusação fiscal que versa sobre o aproveitamento indevido de créditos lançados em valores superiores ao permitido pela legislação na conta gráfica do ICMS decorrentes de aquisições de óleo diesel em operações internas quando deveria ter se creditado pelo valor recolhido pela distribuidora. Infringência aos artigos 57, 59 e 60, §3º do Decreto 24.569/97, §3º da Cláusula décima sétima e cláusula décima oitava do Convênio ICMS 110/2007, com penalidade prevista no art. 123, inciso II, alínea "a" da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03. Autuação **PROCEDENTE.** Defesa Tempestiva."

Não concordando com o julgamento singular, a empresa autuada interpõe Recurso Ordinário (fls. 52 a 57) arguindo as questões a seguir expostas:

- a) Decadência parcial. Alega que os fatos geradores ocorreram durante o período de 01/2013 a 12/2017 e o auto de infração foi lavrado em 30 de maio de 2018, tendo tomado ciência em 19/06/2018, portanto, quando da ciência da recorrente já havia decaído o direito do fisco em constituir o crédito relativo aos fatos geradores de janeiro/2013 a junho/2013. Cita resoluções da CRT que em situações análogas aplicou a regra de decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN;
- b) No mérito alega que a recorrente aproveitou crédito decorrente de aquisição interna de óleo diesel, utilizado como insumo em sua atividade de extração e britamento de pedras e no transporte rodoviário de carga, sob o amparo do disposto no art. 60, inciso V do RICMS, o qual determina que o valor do imposto referente à mercadoria recebida para emprego na prestação de transporte intermunicipal e interestadual constitui crédito de ICMS;
- c) Que não há que se falar em aplicação do Convênio 110/07 ao prestador do serviço de transporte quando este toma crédito de ICMS;
- d) Que a cláusula décima oitava do referido Convênio é aplicável às operações realizadas por contribuinte que tiver recebido o combustível diretamente do sujeito passivo por substituição tributária, ou seja, aos postos de gasolina, porém nunca ao transportador que compra do posto;
- e) Cita decisões do CONAT;
- f) Por fim, requer seja julgado improcedente o auto de infração em face da não ocorrência da infração apontada ou a parcial procedência.

Às fls. 60 a 64 dos autos consta o Parecer de nº 138/2018, da lavra da Assessoria Processual Tributária, com manifestação pelo conhecimento do Recurso Ordinário, dando-lhe parcial provimento, reformando a decisão singular para parcial procedência, excluindo do lançamento os valores referentes aos meses de janeiro e fevereiro de 2013, em razão da extinção pela decadência.

Eis, em síntese, o relatório.

VOTO DO RELATOR

Consta no auto de infração a acusação de lançamento de crédito indevido de ICMS, na hipótese em que o contribuinte lançou e efetivamente se apropriou dos créditos escriturados em sua EFD em valores superiores ao permitido pela legislação vigente em nosso estado, nos exercícios de 2013, 2014, 2015 e 2017, decorrentes das aquisições de óleo diesel em operações internas, quando deveria ter se creditado do valor recolhido pela distribuidora de combustível.

Inicialmente, no tocante ao argumento de decadência parcial do crédito reclamado, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, em razão de o auto de infração ter sido lavrado em 30 de maio de 2018 e o contribuinte tomado ciência em 19 de junho de 2018, entendemos que há decadência tão somente para o período de janeiro a maio de 2013, posto que o saldo devedor apresentado no mês de junho só resulta em pagamento no mês seguinte, portanto não pode ser atingido pela decadência.

Contudo, em que pese a decadência atingir o período compreendido de janeiro a maio de 2013, vale ressaltar que o imposto a ser excluído é tão somente o relativo aos meses de janeiro e fevereiro, porquanto não há cobrança de ICMS relativamente aos meses de março a maio de 2013.

No mérito, a recorrente alega que aproveitou crédito decorrente de aquisição interna de óleo diesel, utilizado como insumo em sua atividade de extração e britamento de pedras e no transporte rodoviário de carga, sob o amparo do disposto no art. 60, inciso V do RICMS, o qual determina que o valor do imposto referente à mercadoria recebida para emprego na prestação de transporte intermunicipal e interestadual constitui crédito de ICMS.

É inegável que a empresa em questão poderá apropriar-se de créditos fiscais resultantes de insumos adquiridos para a prestação de serviço, sob o amparo do art. 60, inciso V, do Decreto nº 24.569/97. O Parecer 274/2016, citado nas Informações Complementares, esclarece que no tocante ao combustível (óleo diesel) o crédito só será permitido quando o produto for adquirido no Estado do Ceará.

Porém, no caso em apreço, a questão a ser decidida é se o crédito lançado pelo contribuinte autuado, a partir das notas fiscais emitidas pelos postos de combustível com ICMS destacado a partir do valor da operação, está de acordo com a legislação de regência.

Pois bem, tratando-se de operações sujeitas a substituição tributária, os postos de combustíveis são sujeitos passivos e recebem o óleo diesel com o ICMS já retido. Desse modo, ao emitir as notas fiscais não destacam o imposto, salvo nas situações típicas do caso em apreço para crédito do adquirente pessoa jurídica.

Todavia, esse crédito não poderá ser calculado a partir do preço de revenda do combustível, mas daquele preço sobre o qual foi calculado o ICMS substituição tributária, conforme disposto no Convênio ICMS 110/2007, Cláusula décima oitava, posto que de forma contrária o posto de combustível estaria gerando um crédito para o adquirente em valor superior ao que foi retido para o Estado do Ceará.

No caso em apreço, o agente fiscal efetuou os cálculos a partir do PMPF-Preço Médio Ponderado a Consumidor Final do combustível, que é divulgado por meio de Ato COTEPE, conforme consta da Cláusula décima do Convênio ICMS 110/2007.

Na planilha constante do CD ROM em anexo, vê-se de forma clara como o agente fiscal chegou à conclusão do crédito indevido. De forma simples e clara fez a comparação entre o valor destacado na nota fiscal de aquisição do combustível e o valor que seria o correto para constar na nota fiscal para efeito de cálculo do crédito. O valor correto seria o constante do Ato COTEPE, que foi levando em consideração pela fiscalização e restando comprovado que houve crédito a maior do que o efetivamente previsto na legislação.

A recorrente alega que não tinha como saber o valor sobre o qual foi retido o ICMS por substituição tributária, que esta informação é para o adquirente, no caso o posto de combustível. Na verdade, este contribuinte citado tem sim estas informações justamente para em situações dessa natureza fazer o cálculo correto. É o que está disposto na cláusula abaixo constante do Convênio 110/2007:

Cláusula décima oitava O contribuinte que tiver recebido combustível derivado de petróleo com imposto retido, diretamente do sujeito passivo por substituição tributária, deverá:

I - quando efetuar operações interestaduais:

a) indicar nos campos próprios ou, nas suas ausências, **no campo “Informações Complementares” da nota fiscal a base de cálculo utilizada para a retenção do imposto por substituição tributária em operação anterior, a base de cálculo utilizada em favor da unidade federada de destino, o valor do ICMS devido à unidade federada de destino** e a expressão “ICMS a ser repassado nos termos do Capítulo V do Convênio ICMS 110/07;

b) registrar, com a utilização do programa de computador de que trata o § 2º da cláusula vigésima terceira, os dados relativos a cada operação definidos no referido programa;

c) enviar as informações relativas a essas operações, por transmissão eletrônica de dados, juntando-as, quando houver, às recebidas de seus clientes, na forma e prazos estabelecidos no Capítulo VI;

Isto demonstra que não pode ser acolhido o fundamento apresentado pela recorrente que não tem condições de saber o valor do imposto pago pela distribuidora, pois esta obrigação é do posto de combustível. Na verdade, pelo exposto no excerto acima transcrito, esta informação é fornecida ao posto, mas se este não adotou a providência correta não pode a recorrente beneficiar-se por consequência.

Neste sentido, restou configurada infração de crédito indevido por inobservância ao disposto no art. 60, § 3º do Decreto nº 24.569/97, que assim dispõe:

Art. 60. Para fins de compensação do ICMS devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

(...)

§ 3º Quando o imposto destacado no documento fiscal for maior que o exigível na forma da lei, o seu aproveitamento como crédito terá por limite o valor correto.

Por fim, caracterizada a infração de crédito indevido e o respectivo aproveitamento, torna-se cabível a aplicação da penalidade prevista no art. 123, inciso II, alínea "a" da Lei nº 12.670/96.

Em face do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso ordinário interposto, preliminarmente, em relação a decadência suscitada pela parte, com fundamento no art. 150, §4º do CTN, excluir os créditos relativos aos meses de janeiro e fevereiro de 2013. No mérito, voto para dar parcial provimento, a fim de reformar a decisão de procedência proferida em 1ª Instância e julgar parcial procedente o auto de infração.

Eis o voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

ICMS: R\$170.917,06

MULTA: R\$170.917,06

TOTAL: R\$341.834,12

DECISÃO:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente **A. F. SILVA MELO** e recorrida a **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**,

a 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve preliminarmente, em relação decadência suscitada pela parte referente aos meses de janeiro e fevereiro de 2013. Decadência acatada por unanimidade de votos, com fundamento no art. 150, §4º do CTN. No mérito, decide dar parcial provimento, para reformar a decisão de procedência proferida em 1ª Instância, para julgar **PARCIAL PROCEDENTE** o auto de infração, nos termos do voto do conselheiro relator e Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária, adotado em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. O Conselheiro Carlos César Quadros Pierre, manifestou-se pela parcial procedência do auto de infração, com a exclusão da penalidade, uma vez que o contribuinte praticou um erro escusável, não devendo ser penalizado. Presente à sessão, para sustentação oral, o representante legal da parte, Dr. Ivan Lúcio Falcão.

PROCESSO N°.: 1/3896/2018

AUTO DE INFRAÇÃO N°.: 1/201807874-4

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 21 de dezembro de 2021.

MANOEL MARCELO
AUGUSTO MARQUES
NETO:22171703334

Assinado de forma digital por
MANOEL MARCELO AUGUSTO
MARQUES NETO:22171703334
Dados: 2022.01.27 09:10:42 -03'00'

**Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
Presidente da 1ª Câmara do CRT**

MATTEUS VIANA
NETO:15409643372

Assinado de forma digital por
MATTEUS VIANA
NETO:15409643372
Dados: 2022.02.02 21:04:03 -03'00'

**Matteus Viana Neto
Procurador do Estado do Ceará**

JOSE WILAME FALCAO
DE SOUZA:07291892368

Assinado de forma digital por JOSE
WILAME FALCAO DE
SOUZA:07291892368
Dados: 2021.12.22 10:27:55 -03'00'

**José Wilame Falcão de Souza
Conselheiro relator**