



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº: 139 /2011 - 028ª. SESSÃO ORDINÁRIA DE: 10/02/2011
PROCESSO Nº: 1/1940/2009 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2009.03649-6
RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
RECORRIDO: GERDAU COMERCIAL DE AÇOS S/A.
AUTUANTE: SÉRGIO RICARDO ALVES SISNANDO
RELATOR: CONSELHEIRO ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO

EMENTA: ICMS/CRÉDITO PRESUMIDO – AÇOS PLANOS - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA. A autuada e ora recorrida, creditara-se no período de março/dezembro-2005 com esteio em Termo de Acordo celebrado com a SEFAZ, à vista dos parâmetros estabelecidos na Lei nº 12.445/2005. 1. Processo Administrativo Tributário julgado improcedente, em razão do *Termo de Acordo nº 81/2005*. 2. Decisão amparada no conjunto de provas colacionadas, a legislação de regência e do critério jurídico e da mudança de critério introduzida de ofício, em consequência do *Parecer nº 27/2009* e corolários aos *Princípios da Boa-Fé*, da *Segurança Jurídica* e da *Submissão da Administração aos seus Atos*, em conformidade com o *Parecer da Consultoria Tributária* adotado pelo representante da douta *Procuradoria Geral do Estado*.

RELATÓRIO

O *Auto de Infração* - peça básica processual - aduz tratar-se de crédito indevido em decorrência de estorno exigido pela legislação tributária.

Assinala a autuação que a recorrida creditara-se indevidamente de ICMS lançado no livro *Registro de Apuração do ICMS* a título de crédito presumido, em desacordo com os parâmetros estabelecidos na Lei nº 12.445, de 2005.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

A autoridade fiscal entendeu, com base em livros e documentos fiscais, infringidos os arts. 57 e 65 do Regulamento ICMS (Dec. nº 24.569/97), aplicando a penalidade contida no art. 123, II, "a" da Lei nº 12.670/96 com redação dada pela Lei nº 13.418/2003.

Tempestivamente, a autuada interpôs defesa à acusação que lhe fora imputada argüindo, em síntese, que:

- a) *A atividade desenvolvida tem natureza industrial, subsumindo-se na hipótese de incidência de norma tributária estadual concessiva do crédito presumido e que o Estado do Ceará, pelo próprio Secretário da Fazenda, há havia reconhecido a atividade desenvolvida pela autuada, através de Termos de Acordo, com o qual celebrou;*
- b) *A presente autuação fiscal consiste em evidente mudança de critério jurídico, contrapondo-se ao que estabelece o art. 146 do Código Tributário Nacional – CTN;*
- c) *A impugnante apresentou saldo credor na maior parte dos períodos de apuração;*
- d) *Requer a realização de perícia;*
- e) *Pede para que seja julgado, no mérito, improcedente a autuação.*

Em sede de 1ª Instância, a julgadora singular não entendeu caracterizada a infração, quando decidiu pela *improcedência* da autuação, com amparo nas provas colacionadas aos autos em contraponto a disciplina legal da matéria em relevo, notadamente o que dispõe o art. 146 do *Código Tributário Nacional* e, ainda, o fato de que a empresa estava amparada por *Termo de Acordo*, o de nº 861, de 2005.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

Interposto o recurso de ofício, veio os autos a exame da 1ª Câmara do Egrégio Conselho de Recursos Tributários, momento em que a recorrida, por seu representante legal, compareceu em sessão de julgamento para apresentar contra-razões ao recurso oficial.

A Consultoria Tributária sugeriu a manutenção da decisão singular, cujos fundamentos – fáticos e legais -, foram adotados pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado.

É o mui breve relatório.

ARGB

VOTO DO RELATOR

A acusação fiscal consistente na peça básica - *Auto de Infração* – noticia a existência de crédito indevido em decorrência da não realização de estorno exigido pela legislação tributária.

Diz que a recorrida creditou-se indevidamente de ICMS lançado no livro *Registro de Apuração do ICMS* a título de crédito presumido, em desacordo com os parâmetros estabelecidos na Lei nº 12.445/95, no período de março a dezembro de 2005, conforme esboço demonstrado nas *Informações Complementares ao Auto de Infração*.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

Da razoabilidade da Auditoria Fiscal

O Auditor Fiscal que procedera a tarefa de fiscalização em conformidade com o estabelecido na Instrução Normativa nº 06/2005 considerou, conforme dados verificados, que a empresa autuada e ora recorrida – Comercial Atacadista -, estava cadastrada sob a CNAE 467290-0 (comércio atacadista de ferragens e ferramentas) havia acordado (Termo de Acordo nº 98/2005) com o objetivo de usufruir crédito presumido de ICMS, previsto na Lei nº 12.445/2005 sob o fundamento de que efetuava processo de industrialização ao efetuar a atividade de desbobinamento e corte de bobinas de aço, formando chapas com as mesmas espessuras e classificações fiscais.

O Auditor Fiscal assinalou que a Lei em comento assegura benefício – de crédito presumido – a estabelecimento industrial consumidor de aços planos. Não resta dúvida que a Lei restringiu o benefício aos estabelecimentos industriais.

Também de peculiar coerência a consideração do respectivo Auditor Fiscal em considerar, com base em Consulta e resposta obtida através de Parecer, de emissão da Receita Federal do Brasil, no que concerne ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI -, em solução de consultas nº 122 e 223, de 16 de maio e 25 de agosto de 2008, bem como a Decisão nº 87, de 24.04.2008, entendera, de forma reiterada, que a operação “*sub oculis*” não caracteriza industrialização na modalidade beneficiamento, ainda que efetuada para atender a encomenda ou pedido de adquirentes, em que desbobinamento e corte de bobinas de aço (sem alteração de sua espessura), e formando chapas com as mesmas espessuras e classificações.

Esse entendimento fora acatado pelo Parecer nº 27/2009 de 26 de janeiro de 2009, emitido pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

Pelo exposto, o agente do Fisco, com base em tais instrumentos, com razoabilidade, e no exercício de atividade plenamente vinculada, entendeu que a empresa recorrida não atendia à condição essencial para que utilizasse o benefício fiscal, lavrando, com esse razoável entendimento, Termo de Intimação e concedendo o prazo previsto no § 1º do art. 892 do Dec. nº 24.569/97 para que o contribuinte procedesse ao estorno dos valores apropriados como crédito presumido e, após expirado o prazo assinalado no respectivo Termo e após constatado, na DIEF, a não realização do estorno, lavrou o competente Auto de Infração, com esteio em conta gráfica que elaborou, demonstrada nas Informações Complementares ao Auto de Infração.

Do Julgamento de 1ª Instância

Impõe assinalar que em sede de 1ª Instância, a julgadora proferiu decisão pela improcedência do auto de infração.

Entendeu a julgadora monocrática, ao proferir sua decisão, que diante das provas e da matéria legal, tendo por esteio o contido no art. 146 do CTN, que a empresa estava amparada em **Termo de Acordo sob o nº 861/2005**, já que a Lei trata de estabelecimento industrial e no critério jurídico nele estabelecido, devendo o novo critério ser adotado para os fatos geradores após vigência do *Parecer nº 27/2009*.

A *Consultoria Tributária* deste Contencioso produziu laborioso *Parecer*, com aprova da *Procuradoria Geral do Estado*, por seu Procurador representante neste órgão de julgamento, inferindo o seguinte:



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

“Procedidas vistas no conteúdo documental dos autos, verificamos que assiste razão para que seja declarado improcedente o presente feito, motivada pela inobservância da legislação do ICMS para a constituição do crédito tributário.”

Com efeito, assiste razão à *Consultoria Tributária* quando em sinopse descreve:

“a acusação fiscal em debate (...) está amparada na atividade econômica da recorrida cadastrada na Secretaria da Fazenda com o CNAE principal 4672900 (comércio atacadista de ferragens e ferramentas) não se enquadrando no benefício de usufruir crédito presumido concedido as empresa industriais consumidoras de aços planos, conforme a Lei nº 12.445/95, prorrogado pela Lei nº 13.378/2003, eis que tal benefício diz respeito a operações promovidas por estabelecimento industrial, devendo, portanto, estornar os créditos apropriados como crédito presumido no livro de apuração do ICMS”.

DO PARECER CATRI Nº 27/2009

Agravou o exame e entendimento acerca da questão, o *Parecer* em realce, emitido em 26.01.2009, que afastou o CNAE Secundário – 2422901 (Produção de Laminados Planos de Aço Carbono) da empresa atuada como atividade industrial.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

Contrapôs o estabelecimento recorrido em rejeitar a autuação, uma vez que a mesma tinha registro na atividade secundária – indústria - em realce, inclusive por ter celebrado com o Fisco estadual – SEFAZ -, o *Termo de Acordo* com base na Lei nº 12.445, de 30/05/1995, a qual se aplica a estabelecimentos industriais.

RAZÕES QUE CULMINARAM NA DECISÃO

A *Procuradoria Geral do Estado*, pelo *Parecer da Consultoria Tributária*, alinha ou enumera cinco razões, - por sinal, nas mesmas premissas que presidem e embasam a decisão constante do Julgamento de 1ª Instância, a saber:

1. *Apesar de a recorrida ter como CNAE principal o comércio atacadista, esta possui CNAE secundário a produção de laminados planos de aço ao carbono, cuja divisão "24" está enquadrada como indústria, segundo a Secretaria da Receita Federal;*
2. *De acordo com o histórico do contribuinte – em anexo -, o mesmo foi cadastrado em 04.02.2003, no CNAE Secundário 2711101, pois esta não possuía, até então, sendo alterado para 2724301, em 31.01.2004 e posteriormente, em 31.05.2007, para o atual 2422901. Como se observa, todas as divisões estão classificadas como indústria, segundo informação acima;*
3. *Até mesmo, os Termos de Acordos celebrados com a SEFAZ e a empresa autuada, às fls. 83/89/102 (desde 2003 até 2005) corrobora com a empresa de que esta realiza atividade de industrialização, haja vista tais acordos concederem crédito fiscal presumido às indústrias consumidoras de aços planos, nos termos da Lei nº 12.445/95;*



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

4. *Inexiste nos autos informação de que o Termo de Acordo nº 98/2005 (ampara todo o exercício de 2005) fora revogado, portanto, continua válido o tratamento de indústria dado à empresa autuada, até 31.12.2005;*
5. *A atividade secundária da empresa poderia ser definida como beneficiamento segundo o art. 3º, II, do Decreto Federal nº 2637/98 (Regulamento do IPI). Entretanto, o Parecer nº 27/2009 descaracteriza esse conceito com base na decisão exarada pela Divisão de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB (consulta nº 223, de 25/08/2008).*

Elencada essas razões, reportaram-se o julgamento monocrático e a Consultoria, em *decisão e parecer*, à interpretação **mais benigna** (art. 112 do CTN).

SOBRE A INSTITUIÇÃO
DE CRITÉRIO JURÍDICO, PELO FISCO

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.” (*Código Tributário Nacional – CTN*).

De plano, com clareza lapidar, infere o dispositivo retroassinalado que a alteração do critério jurídico de interpretação só pode ser aplicada em relação a



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente a essa alteração.

Tal fato enseja, de plano, que se afaste os efeitos do *Parecer* nº 27/2009, no qual não poderia, do modo como pressupõe, retroagir, estendendo-se e alcançando o exercício de 2005, para descaracterizar a atividade industrial a qual reconheceu, em *Termo de Acordo*.

Com efeito, a mudança de critério só poderia ser adotada a fatos geradores posteriores à sua adoção, vale dizer, a partir de abril de 2009, e não ao período atingido pela autuação, relativo ao exercício de 2005, fato que corrobora na improcedência da autuação.

A descaracterização – em face de diversos princípios e razões, vai alcançar a *segurança jurídica*, mas, de plano, calha se assente que esta a que aludimos não pode estender-se a 2005, objeto da presente ação fiscal, vez que toda modificação somente pode ser efetivada quanto ao fato gerador ocorrido posteriormente a sua introdução, em conformidade com a disposição acima transcrita.

Da vinculada da Administração Tributária
Aos seus próprios atos

A Lei do ICMS – nº 12.670/98 – estabelece no art. 67 que, em casos peculiares e objetivando facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, poder-se-á adotar regime especial de tributação, mediante prévia manifestação de órgão técnico fazendário.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

O art. 68 da retrocitada norma assinala:

“**Art. 68.** Os regimes especiais serão concedidos:

I – através da celebração de acordo entre a Secretaria da Fazenda e o representante legal da empresa.”

Ao menos se vê dos autos que foram celebrados dois Termos de Acordo, os de nº 23/2004 e 98/2005, ambos, concedendo à empresa autuada crédito fiscal presumido, nos termos da Lei nº 12.445/95, alcançando os exercícios objeto de autuação.

A considerar que referidos Termos de Acordo poderiam ser, a qualquer tempo, revogados, de modo unilateral, pela Secretaria da Fazenda, e não foram, logo, produziram todos os seus legais efeitos.

Os diversos Termos de Acordo firmados entre o Estado do Ceará e o Contribuinte representam reconhecimento expresso de que a atividade desenvolvida pela ora recorrida tem natureza industrial e subsume-se na hipótese de incidência da norma (estadual) concessiva do crédito em alusão.

Vale salientar ainda as considerações de lavra da *Consultora Tributária*, Dra. Ana Thereza de Macedo no *Parecer nº 358/2010* adotado pelo Procurador do Estado, Dr. Matteus Viana Neto, a saber:

“É comum ao Fisco alterar o seu entendimento acerca de determinado dispositivo legal implicando encargo maior ou menor para o contribuinte. Quando a mudança de posicionamento do Fisco favorece o contribuinte não temos dúvida de que o novo critério interpretativo pode ser aplicado”



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

retroativamente em razão do princípio da retroatividade benéfica (art. 5º. XL da CF/88). [...] Sendo diferente quando se tratar de retroação que agrava o encargo tributário do contribuinte, hipótese em que não poderá retroagir o critério interpretativo, que em razão do já citado princípio da retroatividade benéfica que veda a retroação quando maléfica, quer em função da vinculação da Administração a seus próprios atos.”

E conclusivamente destaca:

“De fato, o Fisco limita-se a aplicar a lei ao caso concreto. Logo, se a lei não pode retroagir, salvo se for a nova lei mais benigna, parece evidente que o critério jurídico de interpretação dessa lei, também, não possa retroagir a menos que se trate de um novo critério mais favorável ao sujeito passivo da obrigação tributária. Isso significa que [...], ao adotar um critério jurídico de interpretação, o Fisco, de que a empresa autuada desenvolvia atividade industrial, inclusive celebrando Termos de Acordos relativos a indústria, não pode o mesmo (Fisco) rever as atividades do passado para exigir mudanças de procedimentos a pretexto de que a Administração alterou seu entendimento acerca da matéria.”

SOBRE:
BOA-FÉ E SEGURANÇA JURÍDICA

“Tenta-se proteger o Princípio da Segurança Jurídica e o seu corolário em matéria tributária, o Princípio da Não-Surpresa, de forma a garantir que as mudanças nos critérios jurídicos adotados pela Administração Tributária, no exercício da atividade de lançamento, só terão efeitos ex nunc, sendo aplicáveis somente aos casos futuros” (Ricardo Alexandre, *Direito Tributário Esquemático*, p.348)



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

Tais Princípios Jurídicos foram mui bem analisados, em corolário ao exame da instituição ou mudança de critério, pelo Fisco, e estariam, os princípios, desatendidos. Mui bem lembrado também, fora o fato de que estes representam, em aliado, com mais densidade, a insubmissão a seus próprios atos, o que é inadmissível por implicar violação do Princípio da Segurança Jurídica. Logo e conclusivamente, *“o novo critério interpretativo só pode ser aplicado para o futuro, jamais para o passado”*.

Na esteira dessas breves considerações, a propósito da **Segurança Jurídica**, calha concluir com a feliz assertiva e ilação que Luciano Amaro faz sobre **Critério Jurídico**, inferido no art. 146 do Código Tributário Nacional, de forma irretocável, lecionando:

“... este dispositivo expressa mais do que a mera inalterabilidade do lançamento por mudança de critério jurídico, na medida em que, repita-se, estende a inalterabilidade do critério para todos os fatos geradores já ocorridos, mesmo que ainda não tenham sido objeto de lançamento”. (Direito Tributário Brasileiro, p. 338)

CONCLUSÕES:

- a) O novo comando só deverá incidir sobre os fatos após a sua vigência, pois não há como compreender e admitir que possa produzir efeitos e atingir efeitos já produzidos por relações resultantes de fatos anteriores a sua entrada em vigor;



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

b) A Administração Tributária – SEFAZ – vinha aceitando como correta a classificação da empresa como realizadora de processo industrial, e não pode, posteriormente, com base em novos critérios, estabelecidos no Parecer nº 27/2009, alterar o entendimento de forma retroativa, como anota a lição de Aliomar Baleeiro, em que *“a mudança de critério ou orientação da autoridade fiscal não pode prejudicar o contribuinte que agiu de acordo com o critério anterior”* na assertiva de Luciano Amaro, em Direito Tributário Brasileiro, p. 338.

c) Assiste razão a recorrida em que:

b.1) a empresa tinha o direito a usufruir o crédito presumido concedido às indústrias consumidoras de aços planos (Lei nº 12.445/95 e alterações subsequentes);

b.2) Recomenda-se, ao Fisco, em proceder, se for o caso, às modificações necessárias a adequar a nova situação à atuada, no que se refere a celebração de novos Termos de Acordo, procedendo-se em denunciar e extinguir o atual Termo de Acordo.

Voto

Por todo o exposto, manifestamo-nos pelo conhecimento do recurso oficial, negando-lhe provimento para confirmar a decisão absolutória, exarada em 1ª Instância, nos termos do Parecer da *Consultoria Tributária* cujos fundamentos fáticos e legais -, foram adotados pelo representante da *d. Procuradoria Geral do Estado*.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

DECISÃO


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é Recorrente Célula de Julgamento de 1ª Instância, e Recorrida Gerdau Comercial de Aços S/A.

R E S O L V E a 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, *por unanimidade* de votos em conhecer do recurso oficial, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão *absolutória* exarada em 1ª instância, nos termos do *Parecer* e da manifestação oral, em sessão, lavrados pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado, Dr. Matteus Viana Neto, e do voto do Conselheiro Relator. Esteve presente à Sessão e apresentou contra-razões ao recurso oficial, Dr. Shubert de Farias Machado, representante legal da recorrida.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 07 de ABRIL de 2011.


Dulcimeire Pereira Gomes
PRESIDENTE DA CÂMARA


Alfredo Rogério Gomes de Brito
CONSELHEIRO/RELATOR


Valter Barbalho Lima
CONSELHEIRO


José Sidney Valente Lima
CONSELHEIRO


José Romulo da Silva
CONSELHEIRO


Camila Borges Duarte
CONSELHEIRA


Vanessa Albuquerque Valente
CONSELHEIRA


Janine Gonçalves Feitosa
CONSELHEIRA


Cícero Roger Macêdo Gonçalves
CONSELHEIRO

PRESENTE:

Matteus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO