



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

RESOLUÇÃO Nº: 210 /2010 - 23ª. SESSÃO ORDINÁRIA EM: 24/05/2010
PROCESSO Nº. 1/3953/2007 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/200708199
RECORRENTE: PICCILLI TRANSPORTES LTDA
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
RELATOR: CONS. ABÍLIO FRANCISCO DE LIMA
AUTUANTES: GILMÁRIO PINHEIRO LIMA

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO INDEVIDO. 2. O contribuinte autuado, empresa de transporte rodoviário de cargas, se aproveitou de créditos de ICMS provenientes de operações interestaduais com óleo diesel para consumo. 3. Artigos infringidos: Art. 2º, V, "c"; Art. 3º, VIII; Art. 12, I, "f"; Art. 14, §1º, IV; Art. 28, VII; Art. 45, III; e Art. 49, §5º da lei nº 12.670/96. 4. Penalidade: Art. 123, II, "a" da Lei 12.670/96. 5. Auto de Infração PROCEDENTE.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado sob a seguinte acusação, *ipsis litteris*:

"CREDITO INDEVIDO, PROVENIENTE DO LANÇAMENTO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. APOS VÉRIFICAÇÃO FEITA NOS LIVROS E DEMAIS DOCUMENTOS, FICOU CONSTATADO QUE O MESMO APROVEITOU INDEVIDAMENTE DE ICMS NO VALOR DE 60075,75, EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO, CONFORME PARECER NUMERO 147/2004." (sic)

Nas Informações Complementares o autor acrescenta o seguinte:

"...

1.2. Procedendo a análise na escrita fiscal e nos demais documentos, ficou constatado que o contribuinte acima mencionado CREDITOU-SE INDEVIDAMENTE DE ICMS no valor de R\$ 60.075,75 (sessenta mil setenta e cinco reais e setenta e cinco centavos), conforme demonstrativo abaixo:

1.3. Ao analisar-mos os livros Registro de Entradas de Mercadoria e Registro de Apuração do ICMS, ficou constatado que o mesmo deixou de atender o art. 155, parágrafo 2º, X, "b", da Constituição Federal, baseado no Parecer nº147/2004:(sic)

"..."



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

São apontados como infringidos os artigos 49, 52 e 53 da Lei 12.670/96 e proposta a penalidade prevista no Art. 123, II, "a" da Lei 12.670/96, ou seja, "*multa equivalente a uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado...*".

Destarte, foi lançado contra a empresa autuada o *quantum* tributário demonstrado a seguir:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO	
ICMS	R\$ 60.075,75
MULTA	R\$ 60.075,75
TOTAL	R\$ 120.151,50

Regularmente notificado do lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação ao auto de infração.

Na instância singular a acusação fiscal foi julgada PROCEDENTE.

Insatisfeito com a decisão condenatória da instância monocrática, o contribuinte interpôs recurso voluntário, ora trazido a exame desta 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários.

A Consultoria Tributária, em Parecer de nº 022/2010, manifestou-se pela manutenção da decisão condenatória proferida em primeira instância, no que foi apoiada integralmente pelo douto representante da Procuradoria Geral do Estado.

É o relatório. AFL.

VOTO DO RELATOR

Trata-se de recurso voluntário interposto por PICCILLI TRANSPORTES LTDA em face da CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA concernente ao AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/200708199, sobre crédito indevido de ICMS.

Através da Ordem de Serviço nº 2007.06137, de 26.02.2007, o Orientador da Célula de Auditoria da Secretaria da Fazenda determinou a realização de Auditoria Fiscal na empresa em tela, relativamente ao período de 01.01.2003 a 31.12.2004.

Por ocasião do levantamento realizado nos livros e documentos fiscais do contribuinte, o auditor fiscal constatou que nos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro do ano de 2003 a empresa escriturou no livro Registro de



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

Entradas de Mercadorias nove notas fiscais referentes a aquisições interestaduais de óleo diesel, perfazendo referidas notas um montante de R\$ 240.302,99. Constatou, igualmente, o nobre auditor que as citadas notas fiscais foram emitidas com destaque de ICMS, calculado à alíquota de 25%, num total de R\$ 65.075,75, valor este lançado como crédito em favor da empresa adquirente.

Baseando-se no Parecer CATRI nº 147/2004, o agente fiscal entendeu que o aproveitamento de tais créditos constituiu infração à legislação do ICMS, razão pela qual lavrou o Auto de Infração em tela.

Vencida no juízo de primeira instância, a empresa autuada interpõe recurso ao Conselho de Recursos Tributários com os argumentos que seguem.

Como fundamento a justificar seu direito aos créditos de ICMS em questão, a recorrente invoca o princípio constitucional da não-cumulatividade que caracteriza o ICMS. Segundo argumenta, *"a exceção à citada regra cabe somente nos casos em que houver isenção ou não-incidência do ICMS na operação subsequente, motivo este que obrigará o estorno dos valores, como preceitua o inciso II, "a", do § 2º do Art. 155, da Constituição Federal ..."*.

Além disso, a autuada articula objeções à penalidade proposta na inicial, a qual, a seu ver, tem caráter manifestamente confiscatório. Para tanto, se socorre de posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais que considera favoráveis à sua tese.

Por fim, a empresa pede a reforma total de decisão singular, e que a ação fiscal seja julgada improcedente.

FUNDAMENTAÇÃO

Analisados os presentes autos, vê-se que o autor da ação fiscal e, na seqüência, o julgador de 1ª Instância, agiram com acerto ao concluírem pelo descabimento da fruição dos créditos de ICMS na situação em apreço. Infelizmente, o mesmo não se pode dizer dos fundamentos invocados por ambos, em relação aos quais estamos em franco desacordo, conforme demonstraremos adiante, à medida que examinarmos os argumentos do recurso.

Com vistas a demonstrar a regularidade do aproveitamento dos créditos de ICMS em discussão, a recorrente argumenta que o ICMS rege-se segundo o princípio da não-cumulatividade.



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

De fato, o ICMS tem como uma de suas características peculiares o fato de ser não-cumulativo. Tal particularidade tem sua origem no Art. 155, II e § 2.º, I da Constituição Federal, o qual dispõe, *ipsis litteris*, que o ICMS:

"I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;"

Entretanto, engana-se o nobre representante da autuada quando afirma que o mencionado princípio constitucional *"reverbera a favor do contribuinte e contraria a interpretação adotada pelo Fisco."* Antes, pelo contrário. Conforme se provará, as disposições constitucionais e legais confirmam o entendimento adotado pelo Fisco.

Inicialmente, julgo importante assinalar que o legislador constitucional quando estabeleceu a não-cumulatividade como princípio regulador do ICMS, também determinou que o exercício do citado regime dependeria de regramento a ser definido em lei complementar, consoante Art. 155, §2º, inc. XII, alínea "c" *in verbis*:

"XII - cabe à lei complementar:

*...
c) disciplinar o regime de compensação do imposto;"*

E em atendimento ao citado preceito constitucional, o legislador ordinário editou a Lei Complementar 87/96, estabelecendo o seguinte:

"Art. 20. ...

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento."

À vista disso, convém recordar que os créditos de ICMS alvos da presente lide decorreram, como já mencionado, da escrituração de notas fiscais relativas a entradas de óleo diesel, produto este adquirido pela empresa autuada em outra unidade da federação, no caso o Estado da Bahia. Destarte, observe-se o disposto no Art. 155, §2º, inc. X, alínea "b" da CF/88, segundo o qual o ICMS *in verbis*:

X - não incidirá:

*...
b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;*

Ou seja, vistas a partir desse prisma, as operações interestaduais com óleo diesel não estariam sujeitas à incidência do ICMS e, não sendo elas tributadas,



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

não dariam ao contribuinte destinatário o direito de lançar quaisquer créditos do imposto em sua escrita fiscal.

Segundo melhor juízo, foi justamente esse o entendimento adotado pelo auditor fiscal, com base no Parecer CATRI nº 147/2004 e depois corroborado tanto pelo julgador singular, quanto pela Consultoria Tributária em seu Parecer nº 022/2010 às fls. 95-97 dos autos.

Com efeito, de modo geral as operações interestaduais com óleo diesel e outros derivados de petróleo não estão sujeitas a tributação pelo ICMS. Desse modo, elas realmente não podem gerar créditos do imposto em favor dos estabelecimentos destinatários. Nesse sentido não comporta qualquer reparo a interpretação adotada pelo Fisco.

Há, todavia, uma exceção para a qual as autoridades não atentaram. Trata-se das operações com os mesmos produtos em tela, quando estes se destinam ao uso ou consumo do estabelecimento destinatário. Em tais circunstâncias, referidas operações são regularmente tributadas, fato este que ocorre, não na saída do estado de origem, em razão da imunidade disposta no Art. 155, §2º, inc. X, alínea "b" da CF/88, que prevalece também nesses casos, mas na entrada do Estado de destino. E vale ressaltar que nessa hipótese, a tributação cabe integralmente ao estado destinatário das mercadorias, mediante aplicação da alíquota interna pertinente. A esse respeito, vejamos o que diz a Lei nº 12.670/96, que rege o ICMS no Estado do Ceará:

▪ Da hipótese de incidência do imposto.

"Art. 2º São hipóteses de incidência do ICMS:

...

V - a entrada, neste Estado, decorrente de operação interestadual, de:

...

*c) energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, **quando não destinados à comercialização ou à industrialização;**"*

▪ Do fato gerador do imposto.

Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

...

*VIII - da entrada, neste Estado, de energia elétrica, petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, **quando não destinados à comercialização ou à industrialização;***

▪ Do local da operação



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

Art. 12. O local da operação ou da prestação, **para efeito da cobrança do ICMS e definição do estabelecimento responsável**, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

...
f) **o do Estado onde estiver localizado o adquirente ou destinatário, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica, petróleo e lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;**

▪ Do contribuinte.

Art. 14. ...

§ 1º **É também contribuinte a pessoa que, mesmo sem habitualidade:**

...
IV - **adquira energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos dele derivados, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.**

▪ Da base de cálculo.

Art. 28. **A base de cálculo do ICMS é:**

...
VII - **na hipótese do inciso VIII do artigo 3º, o valor da operação de que decorra a entrada; (veja "Do fato gerador do imposto" acima.**

▪ Das alíquotas.

Art. 45. **As alíquotas internas são aplicadas quando:**

...
III - **da entrada, neste Estado, de energia elétrica, petróleo e lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados;**

Portanto, não restam dúvidas quanto à incidência do ICMS na hipótese de entrada de tais mercadorias em nosso Estado, nas condições e circunstâncias supra referidas. E, conforme se constata, a hipótese delineada acima se amolda precisamente ao caso em espécie.

Com efeito, os autos do processo indicam que os créditos apontados como indevidos decorreram de aquisições, em outro Estado, de óleo diesel para consumo da própria autuada, a qual é inscrita no CGF do Estado do Ceará com a CNAE nº 4930202 (*Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional*). As notas fiscais (fls. 45-53) que serviram de base aos lançamentos em litígio foram emitidas por um posto de combustíveis localizado no município de Itatim, Estado da Bahia, e se referem



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

a operações de fornecimento de combustíveis a veículos pertencentes à empresa autuada, quando da passagem dos mesmos por aquele local.

Tratam-se, pois, de operações sujeitas à incidência do ICMS, na forma do Art. 2º, V, "c" e demais dispositivos da lei nº 12.670/96 supra transcritos. Assim, o imposto relativo a cada operação tornou-se devido ao Fisco cearense desde o momento da respectiva entrada, real ou simbólica, no Estado, a teor do Art. 74, VI do Dec. 24.569/97.

Em sendo referidas operações tributadas pelo ICMS, então não haveria, pelo menos em princípio, nenhum absurdo em se falar no aproveitamento de créditos do imposto por parte do destinatário. No caso concreto, porém, o impedimento permanece. E há duas razões para isso, ambas diferentes daquela apontada na peça acusatória:

1. O primeiro motivo diz respeito ao fato de que o aproveitamento daqueles créditos não eram, como ainda hoje não são, permitidas pela legislação do ICMS, embora haja previsão legal nesse sentido desde a edição da Lei Complementar nº 87/96. Contudo, o efetivo exercício desse direito vem sendo repetidamente postergado por normas subsequentes. A esse respeito, leia-se o que diz a lei nº 12.670/96 – Lei do ICMS:

*Art. 49. Para a compensação a que se refere o Artigo 46, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do ICMS anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a **entrada** de mercadoria, **real ou simbólica**, no estabelecimento, **inclusive a destinada ao seu consumo** ou ao Ativo Permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

...
§ 5º O crédito relativo à aquisição de bens de uso ou de consumo do estabelecimento, bem como os respectivos serviços de transporte, somente será permitido a partir de 1º de janeiro de 2011.

2. Supondo-se inexistente o primeiro óbice, ainda restaria um segundo impedimento legal à fruição dos créditos fiscais pela empresa autuada. É que, sendo referidas operações, como se demonstrou, sujeitas ao ICMS por ocasião de sua entrada no Estado, o imposto respectivo só poderia se converter em crédito do destinatário após seu efetivo recolhimento ao Erário, fato este que não aconteceu. O tratamento é análogo ao do ICMS antecipado (Art. 60, §9º do Dec. 24.569/97), cujo creditamento também só é permitido posteriormente ao recolhimento do imposto. E nem poderia ser de outra forma. Afinal, não faz nenhum sentido que o imposto devido e não pago por certo contribuinte possa gerar crédito fiscal em seu próprio favor.



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

De todo o exposto se depreende que o subscritor do recurso em análise interpretou a legislação de maneira equivocada, visto que, contrariamente aos argumentos apresentados, a empresa não tem direito aos créditos de ICMS de que tratam os presentes autos.

Em referência à alegação recursal de que a penalidade proposta na inicial tem caráter confiscatório, esta também não tem como prosperar. Trata-se de argumentação inócua e, portanto, incapaz de produzir o efeito pretendido, posto que inteiramente desprovida de fundamentação legal. O que vemos, ao revés, é que a situação fática descrita no auto de infração amolda-se perfeitamente à situação hipotética tipificada no Art. 123, II, "a" da Lei 12.670/96, sujeitando-se o contribuinte à sanção pecuniária ali prevista.

Em suma, são insubsistentes as alegações da recorrente. A ação fiscal não padece de nenhum vício. A infração apontada no AI restou plenamente caracterizada, ainda que sob fundamentação diversa, e a penalidade proposta encontra-se em perfeita sintonia com o que preconiza a Lei.

VOTO

Voto no sentido de que se conheça do recurso voluntário, negando-lhe provimento para o fim de confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, julgando **PROCEDENTE** a acusação fiscal, porém com fundamentação legal diversa da adotada no julgamento singular, nos termos deste voto e de acordo com o Parecer do representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, manifestado oralmente em sessão.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO	
ICMS	R\$ 60.075,75
MULTA	R\$ 60.075,75
TOTAL	R\$ 120.151,50

DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **PICCILLI TRANSPORTES LTDA** e recorrido Célula de Julgamento de 1ª Instância. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso voluntário, negar-lhe provimento, para julgar **PROCEDENTE** a presente ação fiscal, com fundamentação diversa da apontada na decisão singular, em razão de que o foco da fundamentação deve levar em



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

consideração o fato do ICMS não ter sido recolhido no Estado do Ceará, já que a imunidade foi concedida constitucionalmente em relação à operação de saída do Estado de origem, nos termos do voto do relator e manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 10 de agosto de 2010.

Dulcimeire Pereira Gomes
PRESIDENTE DA CÂMARA

Eliane Resplande Figueiredo de Sá
CONSELHEIRA

P.R.
Camila Borges Duarte
CONSELHEIRA

Abílio Francisco de Lima
CONSELHEIRO RELATOR

Raul Amaral Júnior
CONSELHEIRO

Ana Maria Martins Timbó Holanda
CONSELHEIRA

Janine Gonçalves Feitosa
CONSELHEIRA

José Sidney Valente Lima
CONSELHEIRO

Cicero Roger Macedo Gonçalves
CONSELHEIRO

PRESENTE:

Mateus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO