



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**Contencioso Administrativo Tributário**  
Conselho de Recursos Tributários  
1ª Câmara de Julgamento

**Resolução Nº. 256 / 2006**

**Sessão:** 46ª Sessão Ordinária de 17 de abril de 2006

**Processo Nº.:** 1/3877/2004

**Auto de Infração Nº.:** 1/200409443

**Recorrente:** YPIOCA AGROINDUSTRIAL LTDA

**Recorrido:** Célula de Julgamento 1ª Instância

**Relatora originária:** Dulcimeire Pereira Gomes

**Relatora designada:** MAGNA VITÓRIA G.L.MARTINS

**EMENTA: ICMS - CRÉDITO INDEVIDO** proveniente de transferência de créditos entre estabelecimentos do mesmo titular. Ação fiscal **IMPROCEDENTE**. Deve-se aplicar retroativamente a lei tributária que deixa de considerar infração a transferência de créditos entre estabelecimentos do mesmo titular em virtude de o ato não estar definitivamente julgado e de não ter decorrido de fraude. Inteligência do art.106 do CTN. Rejeitada por unanimidade de votos a preliminar de extinção processual argüida pela recorrente. Reformada a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância, nos termos do voto da relatora designada MAGNA VITÓRIA DE GUADALUPE LIMA MARTINS, contrariamente ao parecer da douta Procuradoria Geral do Estado.

**RELATÓRIO:**

Apontada na peça basilar, a infração relativa a CRÉDITO INDEVIDO, proveniente de transferência de créditos entre estabelecimentos do mesmo titular. O agente do fisco assinala que o contribuinte creditou-se indevidamente do ICMS destacado nas notas fiscais nºs 5994, 6083,1531 e 6162, no período de janeiro, fevereiro e março de 1993.

No caso sob apreciação, verificou-se que foram transferidos créditos na ordem de Cr\$ 884.450.506,00.

O Auditor indica os dispositivos legais infringidos pelo contribuinte art. 57/63 do Dec.21.219/91 e marca como penalidade o Art.767, II, "e" do Dec.21.219/91 e art.123, II, "e", da Lei 13.418/2003.

A motivação da ação fiscal foi a recuperação do crédito tributário lançado no auto de infração nº357507, julgado nulo, por vício formal.

Ressalta o agente do fisco que o crédito foi aproveitado indevida e integralmente, conforme demonstrativo da conta gráfica e cópia da consulta da conta corrente de 1993.

A empresa vem aos autos apresentar instrumento impugnatório, invocando o art. 54, I, "c" da Lei 12.732/97 que trata da extinção do processo, sem julgamento de mérito, pelo motivo da decadência.

Assevera, ainda, que a decisão definitiva que anulou em 10/12/02 o auto de infração nº. 357507, lavrado em 1994, não teve como suporte a existência de defeito no lançamento tributário ou no documento que o inseriu no direito (auto de infração), e sim a própria inexistência do ato administrativo autorizador da realização da subjacente fiscalização.

Arremata que o auto de infração, ora analisado, foi lavrado em 2004, após onze anos da ocorrência dos supostos fatos jurídicos praticados pelo recorrente.

Quanto ao mérito, pede a improcedência do feito, avocando o art.106, alínea "a" do CTN e o art. 25 da lei Complementar 87/96 com a nova redação dada pela lei Complementar 102/00.

Em primeira instância, a julgadora decidiu-se pela PROCÊDENCIA do feito fiscal.

Inconformado com a decisão singular, o contribuinte ingressa com recurso voluntário, ressaltando com mais veemência os argumentos oferecidos na impugnação.

Circunstanciou o recurso com decisão proferida pelo TRF 1ª R. – REO 01000522563 – PA – 3ªT. - Rel. Des. Fed. Conv. Saulo José Casali Bahia – DJU 19.05.2000 –p.165.

Através do Parecer nº. 75/2006, a Consultoria Tributária opinou pelo conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento, no sentido de confirmar a decisão singular. Tudo referendado pela Douta Procuradoria Geral do Estado.

Eis, sucintamente, o relatório.

## **VOTO DA RELATORA**

A motivação do auto de infração, ora analisado, foi a recuperação de crédito tributário que foi lançado através do auto de infração nº357507 de 29/11/1994 e, julgado NULO, conforme resolução nº504/2002, por vício formal.

De acordo com o art.173 do CTN, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que anular, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Diante da resolução nº504/2002, decisão definitiva, que julgou NULO o auto de infração nº357507 de 29/11/1994 por vício formal, a decadência argüida pelo recorrente fica descartada.

Passemos à análise do mérito do auto de infração que versa sobre o aproveitamento de crédito por empresa industrial. Esse crédito se originou de transferência de créditos entre estabelecimentos do mesmo titular, localizado no Estado por meio das notas fiscais nºs 5994, 6083,1531 e 6162, no período de janeiro, fevereiro e março de 1993.

A legislação do Estado vedava às empresas a transferência de créditos entre estabelecimentos do mesmo titular dentro do Estado, conforme se depreende do art. 52 da Lei 11.530/89, vigente à época do fato praticado.

Art.52. Ressalvados, a hipótese do inciso I do parágrafo 1º do artigo 2º e os casos previstos em regulamento é vedado ao contribuinte:

II – transferir crédito fiscal de um para outro estabelecimento ainda que do mesmo titular

Para entendermos a presente questão, precisamos ter em mente o art.155 §2º da Constituição Federal de 1988, que adota o princípio da não-cumulatividade para o ICMS, estabelecendo que este "será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviço com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal." E ainda, que "cabe a lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto".

A título de ilustração da temática *transferência de créditos entre estabelecimentos do mesmo titular*, o Decreto 15.648 de 03 de dezembro de 1982 permitia que os estabelecimentos industriais transferissem, para outro estabelecimento da mesma empresa, situado no Estado do Ceará, créditos do ICM.

Já em 1997, HUGO DE BRITO MACHADO (in Aspectos Fundamentais do ICMS, São Paulo, Dialética, 1997, p.162) apresentava o seguinte entendimento quanto à transferência de crédito:

"A lei estadual poderá permitir que os créditos acumulados sejam imputados a outros estabelecimentos da mesma empresa, situados no Estado. Aliás, é razoável entender-se que, mesmo sem lei estadual expressa neste sentido, tal imputação é possível em face da solidariedade existente entre esses estabelecimentos. Se o credor é o mesmo, vale dizer, se os estabelecimentos estão situados no mesmo Estado, não existe razão jurídica que possa impedir a utilização, por um estabelecimento, de crédito do imposto existente em outro. Compreensão que a esta se oponha ofende flagrantemente **o princípio da não-cumulatividade**".

Tal entendimento foi acolhido pelo legislador por meio da Lei Complementar 87/96 com nova redação da Lei Complementar nº. 102, de 11/07/2000 (DOU 12.07.2000), que proporcionou uma nova concepção ao princípio da não-cumulatividade, conferindo-lhe regime do crédito financeiro, no qual todos os custos, em sentido amplo, que vierem onerados pelo ICMS, ensejam o crédito respectivo.

O Estado do Ceará, através da Lei 12.670/96 com nova redação da Lei 13.076 de 04/12/2000, abrigou este entendimento em seu art.48, possibilitando a transferência de crédito entre estabelecimentos de um mesmo titular, verbis:

Art.48. O montante do ICMS a recolher resultará da diferença positiva, no período considerado, do confronto entre o débito e o crédito.

§1º. Para efeito de aplicação deste artigo, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizado neste Estado, conforme previsto em regulamento.

Perante o novo disciplinamento, se instaura a seguinte questão: a autuação levada a efeito deve ser solucionada a luz da lei à época vigente ou reclama a

retroatividade da nova lei, uma vez que dispensou um tratamento mais benéfico?

A retroatividade benigna das leis tributárias é subjacente de um princípio fundamental do Direito Penal que determina aplicação retroativa da lei mais favorável ao réu.

Entretanto, enquanto no Direito Penal esta retroatividade benigna da lei alcança, inclusive, a coisa julgada; no Direito Tributário, há de ser analisado restritivamente, à luz do art. 106 do CTN, alcançando tão somente os atos e fatos pretéritos, não definitivamente julgados, que ora se transcreve:

Art.106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

Tratando-se de **ato não definitivamente julgado**:

- (a) quando deixe de defini-lo como infração;
- (b) quando deixe de tratá-lo contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- (c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Examinemos o seu significado.

A rigor, não se devia falar de aplicação retroativa, pois, na verdade, a lei não retroage. Nada retroage, visto que o tempo é irreversível.

Quando se diz que a lei retroage, o que se quer dizer é que a lei pode ser utilizada na qualificação jurídica de fatos ocorridos antes do início de sua vigência. Em princípio, o fato regula-se juridicamente pela lei em vigor na época de sua ocorrência. Esta é a regra geral do denominado direito intertemporal. A lei incide sobre o fato que, concretizando sua hipótese de incidência, acontece durante o tempo em que é vigente. Surgindo uma lei nova para regular fatos do mesmo tipo, ainda assim, aqueles fatos acontecidos durante a vigência da lei anterior foram ,por ela ,qualificados juridicamente e, a eles, portanto, aplica-se a lei antiga. Excepcionalmente, porém, uma lei pode elidir os efeitos da incidência da lei anterior. É desta situação excepcional que trata o art. 106 do Código Tributário Nacional.

Não se há de confundir aplicação "retroativa" nos termos do art. 106, II, com anistia, regulada nos arts. 180 a 182 do Código. Embora em ambas as hipóteses ocorra aplicação de lei nova que elide efeitos da incidência de lei anterior, na anistia não se opera alteração ou revogação da lei antiga. Não ocorre mudança na qualificação jurídica do ilícito. O que era infração continua como tal. Apenas fica extinta a punibilidade relativamente a certos fatos. A anistia, portanto, não é questão pertinente ao direito intertemporal, que se coloque para o intérprete. A lei de anistia certamente alcança fatos do passado. Aliás, só alcança fatos do passado. Assim, é retroativa por natureza, mas a questão de direito intertemporal, em leis desse tipo, está resolvida pelo legislador.

Importante é observar que não existe garantia constitucional de irretroatividade das leis para o Estado. Essa garantia, como acontece com as garantias constitucionais em geral, existe apenas para a proteção do particular contra o Estado. Se existisse garantia de irretroatividade para proteger o Estado, certamente as leis de anistia não poderiam existir.

Renomados mestres apresentam o seguinte entendimento a respeito deste artigo:

Fábio Fanucchi:

"Há aqui, certa semelhança do direito tributário com regras de aplicação das leis penais. Quando a lei tributária passa a ser punitiva, revestindo-se das características de direito excepcional; a retroatividade se impõe por medida de justiça".

"A alínea "a" dita que se, por força de lei nova, um acontecimento, antes definido como infração, deixa de ser assim considerado, a lei retroagirá para abranger no seu império o ato pretérito."

"De outro lado, a alínea "b" tem uma ressalva, a lei nova não regerá o julgamento desse ato contrário às exigências de ações ou omissões contidas na legislação, quando ele tenha sido praticado com fraude e tenha resultado em falta de pagamento de tributo. Essas condições são concomitantes e não são alternativas, como se verifica pelo conjuntivo "e" da redação da norma. O conectivo "e" em lugar da alternativa "ou" demonstra que as exceções impeditivas da retroatividade benigna são cumulativas. É necessário que o ato de fazer ou não-fazer não esteja a serviço da fraude com a "meta optata" de elidir o pagamento do tributo".

Sacha Calmon Navarro Coelho:

"Com efeito, a lei antes mandava que o contribuinte praticasse dito ato ou obrigava-o a não praticá-lo. Dá-se que o contribuinte praticou o ato vedado ou não praticou o ato obrigatório. Cometeu em qualquer dos casos uma infração".

"A Lei posterior e nova, pois, aplica-se retroativamente para apagar os deveres, as infrações e as penalidades às infrações. Por que punir o desrespeito a algo que, se reconhece, não era assim tão importante, tanto que pode ser desjurisdicizado?"

Aliomar Baleeiro:

"Não há condições: desaparecida a infração no texto novo, apaga-se o passado".

Diante de todo o exposto, defendo que a nova redação se aplica ao fato pretérito, por se destinar à norma do art. 106, II, a, do CTN, que defende as hipóteses de infrações tributárias, caso em que, se admite a retroatividade da lei tributária mais benéfica, quando deixem de assim considerar ou quando adotem critérios ou exigências punitivas menos severas.

Deveras é forçoso concluir que a Lei 12.670/96 com nova redação da Lei 13.076 de 04/12/2000 que dispôs sobre a possibilidade de transferência de crédito entre estabelecimentos de um mesmo titular, que deixa, portanto, de considerar infração a transferência de créditos entre estabelecimentos do mesmo titular, e em virtude de o ato não estar definitivamente julgado, e por não resultar de fraude, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, devendo retroagir, a teor disposto nos incisos do art.106 do CTN.

Assim, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, dando-lhe provimento, a fim de modificar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida em 1ª instância para julgar **IMPROCEDENTE** o feito fiscal, em discordância com o Parecer da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

## **DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente YPIOCA AGROINDUSTRIAL LTDA e recorrido Célula de Julgamento 1ª Instância.

**RESOLVEM** os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por maioria de votos, conhecer do recurso voluntário, dar-lhe provimento, para rejeitar por unanimidade de votos a preliminar de extinção processual argüida pela recorrente, reformando a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância, julgando IMPROCEDENTE a presente ação fiscal nos termos do voto da relatora designada MAGNA VITÓRIA DE GUADALUPE LIMA MARTINS, contrariamente ao parecer da douta Procuradoria Geral do Estado. Vencidos na apuração do mérito, os votos dos conselheiros Dulcimeire Pereira Gomes, Valter Barbalho Lima e Helena Lúcia Bandeira Farias, que se pronunciaram pela procedência da ação fiscal. Presente, para apresentação de defesa oral o representante legal da recorrente Dr. Carlos César Cintra.

**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS** em Fortaleza, aos ~~19~~ do mês de ~~ABRIL~~ de 2006.

*Ana Maria Martins Timbo Holanda*  
Ana Maria Martins Timbo Holanda

**PRESIDENTE**

*Magna Vitória G. Lima*  
Magna Vitória G.L. Martins  
CONSELHEIRA RELATORA

*José Gonçalves Feitosa*  
José Gonçalves Feitosa  
CONSELHEIRO

*Dulcimeire Pereira Gomes*  
Dulcimeire Pereira Gomes  
CONSELHEIRA

*Fernanda Rocha Alves do Nascimento*  
Fernanda Rocha Alves do  
Nascimento  
CONSELHEIRA

*Maria Elíne de Silva e Souza*  
Maria Elíne de Silva e Souza  
CONSELHEIRA

*Frederico Hozanan Pinto de Castro*  
Frederico Hozanan Pinto de Castro  
CONSELHEIRO

Helena Lúcia Bandeira Farias  
CONSELHEIRA

*Maryana Costa Canamary*  
Maryana Costa Canamary  
CONSELHEIRO

*Mattelus Milana Neto*  
Mattelus Milana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO