



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONAT – CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CRT – CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO N.º 273 /2010.  
24.ª SESSÃO ORDINÁRIA EM 24/05/2010.  
PROCESSO N.º 1/3952/2007.  
AUTO DE INFRAÇÃO N.º 1/200708203.  
RECORRENTE: PICCILI TRANSPORTES LTDA.  
RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1.ª INSTÂNCIA.  
AUTUANTE: GILMÁRIO PINHEIRO LIMA.  
MATRÍCULA: 08709-1-9.  
RELATOR: CONSELHEIRO RAUL AMARAL JÚNIOR.

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO INDEVIDO. 2. O contribuinte atuado, empresa de transporte rodoviário de cargas, aproveitou-se de créditos de ICMS provenientes de operações interestaduais com óleo diesel para consumo. 3. Artigos infringidos: artigo 2.º, V, "c" / artigo 3.º, VIII / artigo 12, I, "f" / artigo 14, § 1.º, IV / artigo 28, VII / artigo 45, III / artigo 49, § 5.º da Lei número 12.670/1996. 4. Penalidade: Art. 123, II, "a" da Lei número 12.670/1996. 5. Auto de Infração PROCEDENTE.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado sob a seguinte acusação, *verbo ad verbum*:

CRÉDITO INDEVIDO, PROVENIENTE DO LANÇAMENTO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. APÓS VERIFICAÇÃO FEITA NOS LIVROS E DEMAIS DOCUMENTOS, FICOU CONSTATADO QUE O MESMO APROVEITOU INDEVIDAMENTE DE ICMS NO VALOR DE R\$ 187.157,85, EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO, CONFORME PARECER NÚMERO 147/2004.

Nas Informações Complementares o atuante acrescenta o seguinte:

[...]

1.2. Procedendo análise na escrita fiscal e nos demais documentos, ficou constatado que o contribuinte acima mencionado CREDITOU-SE



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONAT – CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CRT – CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

INDEVIDAMENTE DE ICMS no valor de R\$ 187.157,85 (cento e oitenta e sete mil cento e cinquenta e sete reais e oitenta 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 2.º, X, "b", da Constituição Federal, baseado no Parecer n.º 147/2004: [...]

São apontados como infringidos os artigos 49 / 52 / 53 da Lei número 12.670/1996 e proposta a penalidade prevista no artigo 123, II, "a", da Lei número 12.670/1996, ou seja, "multa equivalente a uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado [...]".

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

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO	
ICMS	R\$ 187.157,85
MULTA	R\$ 187.157,85
TOTAL	R\$ 374.315,70

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 1.ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários.

A Consultoria Tributária, em Parecer de número 023/2010, 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.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONAT – CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CRT – CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

**VOTO DO RELATOR**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela PICCILLI TRANSPORTES LTDA. em face da CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1.ª INSTÂNCIA concernente ao AUTO DE INFRAÇÃO N.º 1/200708203, sobre crédito indevido de ICMS.

Através da Ordem de Serviço número 2007.06133, de 26/02/2007, o Orientador da Célula de Auditoria da Secretaria da Fazenda determinou a realização de Auditoria Fiscal na empresa anteriormente mencionada, 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 janeiro, fevereiro, março, abril, maio, julho e agosto do ano de 2004 a empresa escriturou no livro Registro de Entradas 20 (vinte) notas fiscais referentes a aquisições interestaduais de óleo diesel. Constatou, igualmente, o nobre auditor que as citadas notas fiscais foram emitidas com destaque de ICMS, calculado à alíquota de 25%, em um total de R\$ 187.157,85, valor este lançado como crédito em favor da empresa adquirente.

Baseando-se no Parecer CATRI número 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 presente comento.

Vencida no juízo de primeira instância, a empresa atuada interpôs 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 § 2.º do Art. 155, da Constituição Federal [...]".



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONAT – CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CRT – CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

Além disso, a atuada articula objeções à penalidade proposta na inicial, a qual, a seu ver, tem caráter manifestamente confiscatório. Para tanto, socorre-se 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 1.ª 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.

De fato, o ICMS tem como uma de suas características peculiares o fato de ser não-cumulativo. Tal particularidade tem sua origem no artigo 155, II e § 2.º, I da Constituição Federal, os quais dispõem, *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 atuada quando afirma que o mencionado princípio constitucional "reverbera a favor do contribuinte e contraria a interpretação adotada pelo Fisco". Pelo contrário, conforme se provará, as disposições constitucionais e legais confirmam o entendimento adotado pelo Fisco.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONAT – CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CRT – CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

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 artigo 155, § 2.º, inciso 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 número 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.

A 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 esse adquirido pela empresa autuada em outras unidades da federação. Destarte, observe-se o disposto no artigo 155, § 2.º, inciso 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, 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 número 147/2004, e depois corroborado tanto pelo julgador singular, quanto pela Consultoria Tributária em seu Parecer número 023/2010 às fls. 91-93 dos autos.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONAT – CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CRT – CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

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. Tratam-se das operações com os mesmos produtos em tela, quando esses se destinam ao uso ou consumo do estabelecimento destinatário. Em tais circunstâncias, referidas operações são regularmente tributadas, fato esse que ocorre, não na saída do estado de origem, em razão da imunidade disposta no artigo 155, § 2.º, inciso 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 número 12.670/1996, 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;**



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONAT – CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CRT – CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

▪ Do local da operação:

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;

▪ 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.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONAT – CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CRT – CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

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 atuada, a qual é inscrita no CGF do Estado do Ceará com a CNAE número 4930202 (Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional). As notas fiscais (fls. 38-49) que serviram de base aos lançamentos em litígio foram emitidas por postos de combustíveis localizados em outros estados da federação, e se referem a operações de fornecimento de combustíveis a veículos pertencentes à empresa atuada, quando da passagem dos mesmos por aquele local.

Tratam-se, pois, de operações sujeitas à incidência do ICMS, na forma do Art. 2.º, V, "c" e demais dispositivos da lei número 12.670/1996 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 artigo 74, VI, do Decreto número 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 número 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 número 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.

[...]



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONAT – CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CRT – CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

**§ 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 (artigo 60, § 9.º do Decreto número 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.

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 artigo 123, II, "a", da Lei número 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 Auto de Infração restou plenamente caracterizada, ainda que sob fundamentação diversa, e a penalidade proposta encontra-se em perfeita sintonia com o que preconiza a Lei.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONAT – CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CRT – CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

**VOTO**

Voto no sentido de que se conheça do recurso voluntário, negando-lhe provimento para o fim de confirmar a decisão condenatória exarada em 1.<sup>a</sup> 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\$ 187.157,85
MULTA	R\$ 187.157,85
TOTAL	R\$ 374.315,70

**DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **PICCILLI TRANSPORTES LTDA.** e recórrida Célula de Julgamento de 1.<sup>a</sup> Instância. A 1.<sup>a</sup> 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 consideração o fato de o 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 1.<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 13 de agosto de 2010.

**DULCIMEIRE PEREIRA GOMES**  
Presidente da Câmara



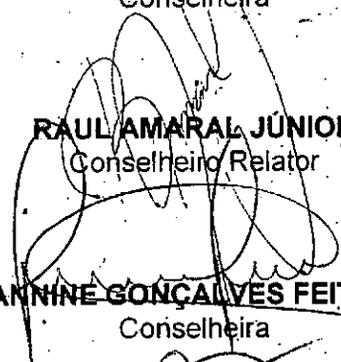
GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONAT – CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CRT – CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS.

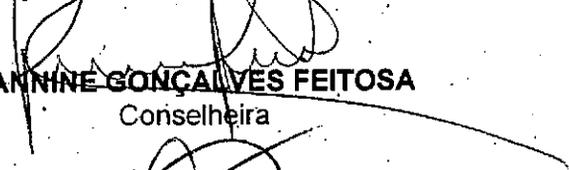
  
**ELIANE RESPLANDE FIGUEIREDO DE SÁ**  
Conselheira

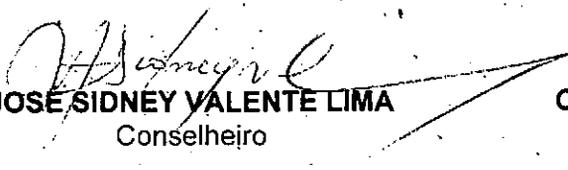
  
**CAMILA BORGES DUARTE**  
Conselheira

  
**ABÍLIO FRANCISCO DE LIMA**  
Conselheiro

  
**RAUL AMARAL JÚNIOR**  
Conselheiro Relator

  
**ANA MARIA MARTINS TIMBÓ HOLANDA**  
Conselheira

  
**JANNINE GONÇALVES FEITOSA**  
Conselheira

  
**JOSE SIDNEY VALENTE LIMA**  
Conselheiro

  
**CÍCERO ROGER MACEDO GONÇALVES**  
Conselheiro

PRESENTE:

  
**MATTEUS VIANA NETO**  
Procurador do Estado

Consultor Tributário