



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº 454/03
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO
SESSÃO DE : 04.07.2003

PROCESSO Nº 1/002985/2002

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/200210228

RECORRENTE: EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

CONSELHEIRO RELATOR: CRISTIANO MARCELO PERES.

EMENTA: CRÉDITO INDEVIDO, oriundo da utilização, na conta gráfica do ICMS, de valor referente a ressarcimento, por não terem as vendas alcançado o preço final obtido com a agregação utilizada para o cálculo inicial do imposto devido por substituição tributária. **Autuação PARCIAL PROCEDENTE.** Decisão amparada nos Art. 438, 450, 546/548 e 874, do Dec. nº 24.569/97. Penalidade prevista no Art. 878, inc. VIII, § 5º, I, do citado diploma legal.
Defesa tempestiva

RELATÓRIO

O lançamento inaugural reclama do contribuinte a utilização de créditos fiscais no cálculo da substituição tributária; fez menção o autuante às informações que complementam o Auto lavrado. Refere-se a infração ao período compreendido entre Janeiro e Dezembro/2001.

Nas informações Complementares mencionadas (fls.03/05), o autuante expôs, em síntese, que o contribuinte utilizou em conta gráfica crédito fiscal oriundo de ressarcimento de ICMS relativo a vendas de mercadorias a consumidor final que, por não terem alcançado o preço final obtido com a agregação utilizada para o cálculo inicial do imposto, foi utilizado para abater o imposto devido por substituição tributária.

Ainda de acordo com o relato feito pelo autuante nas Informações Complementares, o procedimento do contribuinte contraria:

- 1) o disposto no § 1º do Art. 438, do Dec. nº 24.569/97, que se respalda no Parecer PGFN nº 2055/96 e nas disposições do Convênio ICMS nº 13/97.
- 2) e também:

- o entendimento da SEFAZ, exarado no Parecer SATRI nº 297/99;
- decisões proferidas pelo NESUT, que indeferiu os pleitos da autuada;
- além de contrariar o disposto no Art. 450 do RICMS.

No Auto lavrado, o agente do Fisco apontou que a situação fática descrita infringiu as disposições contidas nos Arts. 65, 435 e 450, do Dec. nº 24.569/97, tendo o mesmo sugerido como penalidade a inserta no Art. 878, inc. II, alíneas "a", do citado diploma legal.

Foi apensa aos autos a seguinte documentação fiscal (fls.06/21): Ordem de Serviço nº 2002.16936, Termos de Início e de Conclusão de Fiscalização, Livro Registro de Apuração do ICMS – exercício/2001.

Tempestivamente a empresa se manifestou, apresentando diversos argumentos contestatórios ao feito fiscal (fls. 28/75), os quais resumidamente passamos a expor o seguinte:

• **Nulidade do feito**

- o trabalho de fiscalização foi iniciado quando encontrava-se em curso o questionamento da matéria que deu origem à autuação, em regime de consulta;
- o autuante é incompetente para prática do ato, por não possuir lotação no órgão fazendário da jurisdição do estabelecimento fiscalizado.
- não se concedeu ao contribuinte a oportunidade de acompanhamento do desenvolvimento da ação fiscal;
- falta no Auto lavrado a indicação dos dispositivos de Lei, a indicação expressa do suporte legal da obrigação;
- o Auto expressa conduta ofensiva ao princípio da moralidade administrativa, por objetivar inibir as atividades econômicas do contribuinte, ou operar retaliação pelo fato de se buscar o controle judicial das pretensões fazendárias;
- foram expedidos despachados por órgãos fazendário (NESUT) sem a devida homologação decisória, superior, do entendimento manifestado;

• **Inexistência, no caso, de substituição tributária**

- de acordo com a legislação estadual, a autuada efetua pagamentos do ICMS antecipadamente, na entrada da mercadoria no Estado, a título de "substituição tributária";
- no entanto, no caso, tem-se que as vendas futuras são realizadas a consumidor final- assim, não há como considerar o autuado substituído dele mesmo;
- os pagamentos antecipados atendem à legislação estadual, sem que haja, no entanto, respaldo constitucional;
- o regime praticado possui configuração anômala, sendo de direito da empresa a compensação pelo ICMS pago a maior por antecipação;

• **O direito à compensação assegurado na Lei Estadual**

- A Lei Estadual nº 12.607/96 consagra o direito do que for pago a maior a título de ICMS, e torna invidiosa a opção que pode o contribuinte fazer pela compensação;

- **Não cabe aplicar-se decisão do STF – RE 266.523**
 - a burocracia fazendária do Ceará adota o entendimento de ter o STF decidido, no RE-266.523, que o ICMS pago a maior pelo mecanismo da substituição tributária não precisa ser devolvido, revelando desconhecimento dos pressupostos adotados nessa decisão do STF;
 - tais pressupostos não se ajustam a toda e qualquer situação onde se tenha cobrança de ICMS a título de substituição tributária;
 - a compensação dos valores de ICMS pago a maior no regime de substituição tributária à direito constitucional;

- **O Parecer PGFN/CAT nº 205596, o Convênio ICMS nº 13/97 e a EC 3/93 não legitimam a autuação**
 - importante considerar o despropósito de acolher-se entendimento oferecido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional;
 - a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97 encontra-se suspensa, portanto, sem qualquer serventia para legitimar autuações;
 - quando o contribuinte opera com sua própria capacidade de formação do preço e margem de lucro, deixando de praticar o preço estimado, tem-se em tal operacionalmente a posição de responsável, e não de substituto;
 - em outras palavras, o autuado não é juridicamente, um substituto tributário, na forma como autorizado pela EC 3/93, e normatizado pela LC 87/96, embora seja tratado como tal pela Fazenda Estadual;

- **Excesso de exação, abuso de autoridade e desvio de finalidade**
 - o auditor fiscal não pode ignorar os questionamentos administrativos e judiciais mantidos pelo autuado a respeito da matéria em questão;
 - a conduta do autuante é inconciliável com os valores e princípios constitucionais, e configura excesso de exação;
 - nenhum dos dispositivos regulamentares e atos administrativos legitimam o lançamento fiscal;
 - no caso concreto, tem-se evidente o abuso de poder e o excesso de exação;

- **Do pedido**
 - solicita-se que seja desconsiderada, totalmente, a autuação anulando-a ou proclamando sua improcedência.

Inicialmente, reportamo-nos aos argumentos de nulidade expostos pelo contribuinte em sua defesa; expôs o contribuinte que o trabalho de fiscalização foi iniciado quando encontrava-se em curso o questionamento da matéria que deu origem à autuação, em regime de consulta; e, também que foram expedidos despachos por órgão fazendário (NESUT) sem a devida homologação decisória, superior, do entendimento manifestado.

Os arts.883/897 do RICMS tratam de assegurar aos contribuintes o direito de consulta sobre a aplicação da legislação do ICMS, estabelecendo procedimentos a serem

observados pelos consulentes e pelo Fisco, além de disposições diversas relacionadas aos efeitos da consulta, da comunicação da resposta, dentre diversos outros aspectos.

Analisando o contido nos autos, resta-nos claro a falta de comprovação, pelo contribuinte, da formalização de consulta nos termos do dispositivo em nosso Regulamento, e/ou adoção, pelo fisco de medidas que configurassem desobediência a disposições contidas no RICMS, no que diz respeito a procedimentos a serem adotados relacionados à consulta formalizada, ou de quaisquer medidas que importassem cercear-lhe o seu direito de consulta.

Quanto aos demais argumentos de nulidade expostos pelo contribuinte em sua defesa, temos a destacar a inexistência de nulidade sem prejuízo, devendo ser concreta devidamente demonstrada a existência do prejuízo causada à parte que a invoca.

Incorrer em formalismo excessivo, afinal, por imperfeição de determinado ato, que não provoca prejuízo algum, contraria princípios como os da simplicidade e economia processual, que norteiam o processo administrativo tributário.

O conteúdo da peça defensiva evidencia a perfeita compreensão da autuada quanto à acusação formulada; foi-lhe plenamente assegurado o direito à ampla defesa e ao contraditório; manifestou-se plenamente a defendente quanto ao fato fiscal, expondo claramente sua argumentação contestatória ao mesmo.

Enfim, os argumentos de nulidade relacionados à falta de competência do autuante, à falta de oportunidade para acompanhamento da ação fiscal, bem como a não indicação dos dispositivos de Lei relacionados à lide, não subsistem – não possuem o condão de ilidir o feito fiscal, pelas razões que anteriormente apresentamos.

Quanto ao argumento de que o Auto expressa conduta ofensiva ao princípio da moralidade administrativa – por objetivar inibir as atividades econômicas do contribuinte, ou operar retaliação pelo fato de se buscar o controle judicial das pretensões fazendárias -, destacamos que de forma alguma pode ser acatada tal alegativa, posto que nenhum dado concreto, objetivo, que evidencie tal afirmação, foi trazido aos autos pela defendente.

Adentremos o mérito da lide.

A empresa autuada atua no ramo de comercialização de produtos farmacêuticos (Arts.546/548 do Dec. nº 24.569/97), sendo responsável, na qualidade de contribuinte substituto, pelo pagamento do ICMS incidente nas operações subseqüentes.

O presente contraditório trata de exigência fiscal onde se reclama a utilização indevida, pelo contribuinte, de créditos fiscais no cálculos da substituição tributária, contrariando o procedimento adotado dispositivos contidos em nossa legislação.

Relatou o autuante nos autos que o contribuinte utilizou em sua conta gráfica crédito fiscal oriundo de ressarcimento de ICMS relativo a vendas de mercadorias a consumidor final que, por não ter terem alcançado o preço final obtido com a agregação

utilizada para o cálculo inicial do imposto, foi utilizado – indevidamente – para deduzir o imposto devido por substituição tributária.

Analisando minuciosamente a lide à luz de nossa legislação tributária, resta-nos claro que deve prosperar a presente autuação; inobstante os argumentos da defesa no intuito de ilidir a pretensão do Fisco, entendemos ser legítima a acusação formulada nos autos – passamos à apreciação dos demais argumentos contestatórios ao feito.

Reiteradamente manifestou a defendente o entendimento de que os pagamentos de ICMS antecipadamente efetuados na entrada da mercadoria no Estado, não se tratam de substituição tributária, posto que as vendas futuras que a mesma realiza são destinadas a consumidor final, não havendo como considerar o autuado, assim, substituto dele mesmo, argumentou.

Equivocado é o entendimento manifestado, pois o mecanismo da substituição tributária não exclui a situação em que as vendas sejam realizadas a consumidor final.

Cabe reportamo-nos brevemente ao instituto da substituição tributária.

A substituição tributária consiste em se deslocar a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido para uma terceira pessoa, em relação a um determinado fato gerador, de acordo com a situação jurídica por ela disciplinada, a substituição tributária pode se apresentar como:

- regressiva (também conhecida como substituição "para trás" – trata-se da situação em que a lei atribui ao destinatário de uma determinada mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido na operação anterior), ou
- progressiva ("para frente" – a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido em operações subsequentes é atribuída a uma terceira pessoa, definindo-se por antecipação, o valor a ser recolhido, apesar de se referir a um fato futuro e incerto).

Para ser adotada, a sistemática da substituição tributária pressupõe a existência de determinados requisitos, como possuir os produtos preços mais ou menos estáveis, possuir as operações movimentações econômica significativa, dentre outros. Trata-se a substituição de mecanismo alternativo à técnica tradicional de tributação, e pode ser aplicada às operações internas e às interestaduais.

Ao se criar o instituto da substituição tributária, admitiu-se a cobrança antecipada do imposto incidente sobre vendas futuras. Haveria, assim, a necessidade de se arbitrar a margem de agregação – presunção indicativa do preço até o consumidor final – para fins de cálculo do imposto devido; é na fixação de margens de agregação que residem quase todas as questões relativas ao instituto.

In casu, o fato gerador da substituição tributária ocorreu no momento da entrada das mercadorias no Estado, cabendo ao contribuinte em questão a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição.

Na defesa acostada aos autos, o contribuinte manifestou o seu entendimento quanto ao direito de ressarcimento, sob a alegativa de que o preço de venda ao consumidor final foi inferior ao recolhido em decorrência da agregação utilizada para o cálculo inicial do imposto; argumentou que a Lei nº 12.607/96 consagra o direito à restituição do que for pago a maior a título de ICMS.

No entanto, também não há que ser acatada lei alegativa. O art. 438 do diploma legal em questão trata do ressarcimento de ICMS pago em razão da substituição tributária, correspondente ao fato presumido que não se realizar – ou seja, não se reporta à situação em que o preço final obtido foi inferior ao presumido.

Assim, de forma alguma poderia o contribuinte se creditar, a título de ressarcimento, na situação em questão, em razão da inexistência de amparo em nossa legislação para o procedimento adotado.

O imposto pago por substituição tributária não pode ser aproveitado como crédito fiscal (Art. 450 do RICMS).

Consequentemente, caso uma mercadoria sujeita a esse regime custe ao consumidor final um valor inferior ao projetado como base de cálculo para substituição, evidencia-se, nesse caso, um pagamento a maior – no entanto, destaca-se, nessa situação ocorre a opção deliberada de não se transferir o ônus tributário para o substituído, haja vista que o contribuinte substituto tinha a possibilidade de assim proceder.

Por outro lado, o processo pode ocorrer de forma inversa, qual seja, o preço do produto ao consumidor final ser superior ao preço presumido, e, nessa situação, será o erário quem terá o prejuízo, haja vista que não haverá qualquer recolhimento complementar aos cofres públicos – a substituição tributária, tem-se evidente, também poderá ocasionar prejuízo ao Fisco.

Na defesa acostada aos autos, expôs também o contribuinte que o Fisco Estadual do Ceará revela desconhecimento ao entender que STF decidiu, no RE-266.523, que o ICMS pago a maior pelo mecanismo da substituição tributária não precisa ser devolvido; e, também, expôs o contribuinte que o Parecer PGFN/CAT nº 205596, o Convênio ICMS nº 13/97 e a EC 3/93 não legitimam a autuação; argumentou também a falta de respaldo constitucional para os pagamentos efetuados antecipadamente.

Destacamos que a apreciação das questões, no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário, é feita à luz do disposto na legislação tributária em vigor.

Há que se destacar também que, de fato, ao longo do tempo, inúmeros questionamentos acerca da constitucionalidade do instituto da substituição tributária têm surgido; no entanto, ressaltamos que a apreciação dos fundamentos jurídicos relativos a

aspectos de inconstitucionalidade de matéria está adstrita ao Poder Judiciário, ao qual compete o controle da constitucionalidade das leis.

Como qualquer ato jurídico, o ato processual administrativo-tributário reclama, para ser válido e eficaz, os requisitos fundamentais de ser praticado por agente capaz, mostrar-se na forma prescrita e não defesa em lei, e conter objeto lícito.

No caso *sub judice*, foram observados todos os requisitos fundamentais para a validade do ato praticado - deixamos de aceitar a alegativa do contribuinte de ter havido abuso de poder e excesso de exação.

Resulta claro da análise dos autos a infração cometida pelo contribuinte.

De forma alguma poderia a autuada apropriar-se de crédito fiscal não permitido em nossa legislação, conforme anteriormente exposto -cometeu o contribuinte infração, nos termos do Art. 878 do Dec. nº 24.569/97.

É o relatório
CMP

VOTO DO RELATOR

O Fisco estadual acusa a empresa acima identificada de utilizar indevidamente em sua conta gráfica, crédito fiscal proveniente de ressarcimento do ICMS, relativo a diferença entre o valor da base de cálculo presumida e o da efetivamente realizada nas vendas a consumidor final com descontos incondicionais. A infração ocorreu no período de janeiro a Dezembro de 2001.

Na primeira instância, o feito foi procedente.

Voluntariamente, a empresa interpõe recurso argüindo, em síntese, a nulidade do feito pelos motivos que seguem:

1 - Que a recorrente se encontrava, à época da autuação, sob o efeito de consulta, pois existia em curso e pendente de solução definitiva, questionamento sobre a matéria objeto da acusação.

2 - Que o julgador singular não aceitou a alegativa acima argumentando que o contribuinte não comprovou a formulação de consulta nos termos do regulamento, entretanto o referido questionamento equipara-se à consulta não necessitando constar o termo "consulta".

3 - Que a autuada foi prejudicada na medida que não lhe foi oferecida a oportunidade de estornar os créditos fiscais questionados, tidos como indevidos, conforme determina o artigo 10 da L.C. 87/96.

4 – Quanto ao mérito, argüi que as hipóteses de ressarcimento não estão discriminadas detalhadamente na legislação, necessitando de interpretação dos funcionários fazendários, razão por que a SEFAZ não podia impedir a utilização dos citados créditos.

5 – Que o desconto incondicional constitui hipótese de ressarcimento e o STJ já se pronunciou favorável.

Inicialmente, há de se esclarecer, que após análise dos documentos acostados aos autos pela recorrente, com o fito de comprovar as razões da peça recursal, verificamos que o pleito da empresa referente ao ressarcimento do ICMS correspondente a diferença entre o valor da base de cálculo presumida e da efetivamente realizada nas vendas a consumidor final com descontos incondicionais, é antigo e contínuo, tendo sido indeferido em todas as oportunidades, assim vejamos:

A informação fiscal acostadas às fls.146 expedida no processo nº 2986/2001, revela que a SATRI já havia se pronunciado pelo indeferimento do aludido questionamento desde o ano de 1999, mediante os Pareceres nº 115/99, 293/99 e despachos/ SATRI nº 1853/99 e 865/2000(doc.anexos).

Destacamos que, em 15.8.2002, próximo a autuação, a empresa solicitou a reavaliação de decisões exaradas pelo NESUT, contrárias aos interesses da parte, sobre pleitos ocorridos a partir do ano de 2000 (doc.fl.148).

Observamos ainda que o assunto das petições se repete e não há qualquer inovação quanto a outro expediente adotado pela empresa que possa caracterizar uma nova consulta.

Assim, apesar das petições anexadas aos autos às fls. 159 a 212, se reportarem a operações ocorridas no ano de 2001 e terem sido respondidas pelo fisco após a autuação, entendemos que o questionamento sobre a matéria objeto da acusação já havia sido plenamente esclarecido mediante os pareceres acima citados, portanto não deve prosperar a alegativa da recorrente de que estava sob efeito de consulta e, por conseguinte, não poderia ser autuada.

Diante dos comentários acima expendidos, insubsistente também se torna a reclamação da recorrente quanto à ausência de oportunidade para que a empresa providenciasse o estorno dos créditos considerados indevidos, uma vez que comprovada está pela manifestação nos referidos pareceres, que a empresa tinha pleno conhecimento da falta de amparo legal para o seu procedimento.

Quanto ao mérito, atentamos que o artigo 450 do Decreto nº 24.456/97, veda expressamente a utilização de crédito fiscal para compensar ou deduzir o imposto devido por substituição tributária ao Estado do Ceará, com exceção da hipótese de ressarcimento.

"Art. 450.Ressalvados os procedimentos previstos no artigo 438, em nenhuma outra hipótese será permitida a utilização de crédito fiscal para

compensar ou deduzir o imposto retido por em favor deste Estado".

O aludido artigo 438 do Decreto nº 24.569/97 assegura ao contribuinte substituído o direito ao ressarcimento nos casos em que o fato gerador presumido não se realize, ou nas operações interestaduais com mercadoria ou produto industrializado já tributado por esse regime.

"Art. 438. É assegurado ao contribuinte substituído o direito ao ressarcimento do valor do ICMS pago em razão da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar, ou, nas operações interestaduais com mercadoria ou produto industrializado já tributado por esse regime.

§ 1º Entende-se por fato gerador que não se realizar a inoccorrência, por qualquer motivo, de operação subsequente à entrada da mercadoria, cujo imposto tenha sido retido por substituição tributária.

§ 2º Ocorrendo operação interestadual com mercadoria cujo imposto já tenha sido pago conforme caput, quando o valor do ICMS de obrigação direta da operação for inferior ao somatório das parcelas do ICMS normal e do retido na aquisição mais recente, o contribuinte que efetuar a operação interestadual poderá efetuar o ressarcimento da diferença".

No presente caso, o fato gerador ocorreu e não se trata de operação interestadual, assim, afastadas estão as hipóteses de ressarcimento acima citadas.

Convém destacar que a inoccorrência do fato gerador não pode ser confundida com operações realizadas com descontos incondicionais.

Descaracterizadas as hipóteses de ressarcimento, claro está que o sujeito passivo não pode utilizar os aludidos créditos fiscais para compensar o pagamento do ICMS devido por substituição tributária.

Ademais, os créditos fiscais apropriados pela autuada são ilegítimos, uma vez que não há qualquer previsão legal que ampare a restituição em razão do imposto recolhido por substituição tributária ter sido maior que o da operação efetivamente realizada.

Ressalte-se que a diferença nesta situação ocorreu em decorrência da empresa Ter concedido espontaneamente descontos incondicionais.

Sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal, na função de intérprete último da Constituição Federal, como tal, decidiu em definitivo, em sede de Convênio ICMS 13/97 que não admite a restituição tributária ou cobrança suplementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto for realizada com valor inferior ou superior ao anteriormente estabelecido.

Com efeito, indubitavelmente assiste razão a acusação da inicial.

Ressaltamos que, mediante perícia, restou comprovado nos autos que a autuada não aproveitou os créditos considerados indevidos no período fiscalizado, razão por que deve ser aplicado o disposto no artigo 878, VIII, § 5º, II do Decreto nº 24.569/97 (doc. fls.216 e 217).

Assim, com fulcro no laudo pericial, somos da opinião de que o feito seja julgado parcialmente procedente.

Pelo exposto, sugerimos o conhecimento do recurso voluntário, dando-lhe provimento para que seja reformada a decisão monocrática para a parcial procedência do feito.


É pois este o meu voto.
CMP

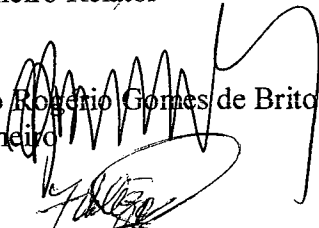
DECISÃO


Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente **EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A**, e recorrido **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.


A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por maioria de votos, após rejeitar a preliminar de nulidade argüida pela recorrente, resolve conhecer do recurso voluntário, dar-lhe provimento, para reformar a decisão condenatória de 1ª instância, julgando **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a autuação, nos termos do voto do relator e do parecer da douta Procuradoria Geral do Estado. Foi voto vencido o do conselheiro Luiz Carvalho Filho que se pronunciou pela improcedência da acusação fiscal.

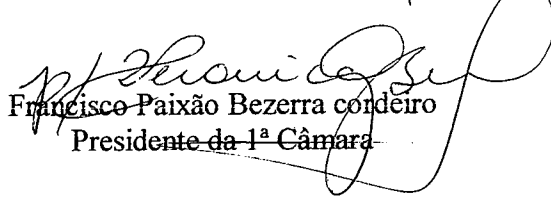
SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSO TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 11 de agosto de 2003.

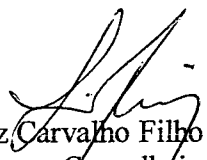

Cristiano Marcelo Peres
Conselheiro Relator

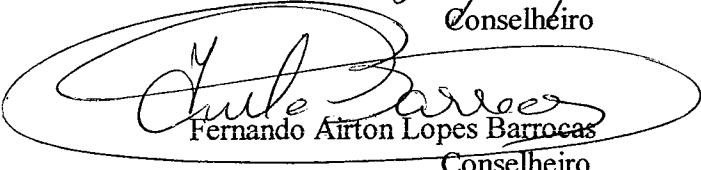

Alfredo Rogério Gomes de Brito
Conselheiro

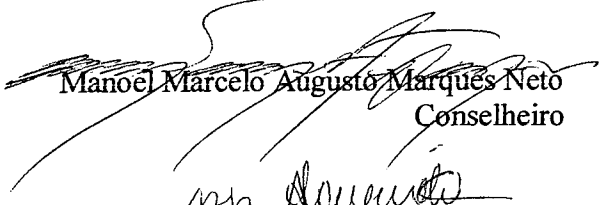

Fernando César Caminha Aguiar Ximenes
Conselheiro



Vanda Ione de Siqueira Farias
Conselheira


Francisco Paixão Bezerra Cordeiro
Presidente da 1ª Câmara


Luiz Carvalho Filho
Conselheiro


Fernando Ailton Lopes Barrocas
Conselheiro


Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
Conselheiro


Verônica Gondim Bernardo
Conselheira

PRESENTES:


Mateus Mena Neto
Procurador do Estado

Consultor Tributário