



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**

*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**

*Conselho de Recursos Tributários - CRT*

**1ª Câmara de Julgamento**

**RESOLUÇÃO Nº 636/2013**

140ª SESSÃO ORDINÁRIA DE: 05/08/2013

PROCESSO Nº 1/1140/2011 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2011.02001

RECORRENTE: NESTLE BRASIL LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

AUTUANTE: AFONSO NUNES MENDES DE CARVALHO

CONSELHEIRO RELATOR: ALEXANDRE MENDES DE SOUSA

**EMENTA:** ICMS - CRÉDITO INDEVIDO. 1. O contribuinte apropriou-se indevidamente de créditos de ICMS de operações sujeitas ao regime de substituição tributária no exercício de 2006. 2. Preliminar de nulidade por cerceamento ao direito de defesa afastada por unanimidade de votos. 3. Extinção processual pela decadência do período de 01/01/2006 a 17/02/2006, afastada por voto de desempate da Presidente. 4. No mérito Auto de Infração julgado PARCIAL PROCEDENTE face redução do crédito tributário. Decisão amparada nos artigos 65, VI, 435, II, "b", § 7º, 464, 468 do Decreto nº 24.569/97. Penalidade prevista no art. 123, § 5º, I, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03. Recurso Voluntário conhecido e provido parcialmente. Decisão por unanimidade de votos.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração descreve a seguinte acusação fiscal:

*"Crédito indevido decorrente da entrada de mercadorias isentas, não*

*tributadas ou em regime de substituição tributária. Contribuinte aproveitou créditos fiscais no seu livro de entradas no período de 2006, originários de produtos substituição, conforme demonstramos em informação complementar a este auto de infração. ”*

Instrui o processo além do Auto de Infração a Ordem de Serviço 2009.0291-8, Termo de Início de Fiscalização nº 2011.02080, Portaria nº 0476/2010 e 06/2011, Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2011.03853, CD contendo as planilhas do levantamento da auditoria e AR - Aviso de Recebimento.

O atuante apontou como infringidos os artigos 65, VI,435,II, ”b”, § 7º, 464, 468 do Decreto nº 24.569/97. Indicou como penalidade o art. 123, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 12.670/96 alterada pela Lei 13.418/03.

O Processo foi julgado a revelia na Instância Singular oportunidade em que o monocrático após analisar as peças constitutivas do lançamento, declarou o Auto de Infração Procedente.

Insatisfeito com a decisão condenatória proferida em Primeira Instância o contribuinte interpõe recurso voluntario arguindo em sua defesa o seguinte:

- a) Requer inicialmente a nulidade do auto de infração sob alegativa de cerceamento ao direito de defesa por não ter recebido dos fiscais atuante copia do CD contendo as planilhas e relatórios do levantamento da auditoria;
- b) Indaga, que as operações objeto do presente auto de infração tiveram o ICMS recolhido antecipadamente pelo contribuinte substituto. Que o Fisco cearense não pode vedar o aproveitamento de crédito sob pena de violação ao principio da não-cumulatividade;
- c) Que o auto de infração é nulo por estar fundamentado em normas que não dizem respeito à suposta infração cometida.
- d) Pleiteia subsidiariamente o reconhecimento da extinção dos créditos tributários escriturados entre 01/01/2006 e 17/02/2006, em virtude da decadência nos termos do art.150, § 4º, do CTN;
- e) Por fim requer o reconhecimento da Improcedência integral do auto de infração e conseqüente extinção do crédito tributário.

Consultoria Tributária através do Parecer nº 651/2011, após afastar as nulidades suscitadas, opina pelo conhecimento do recurso oficial, negando-lhe provimento no sentido de confirmar a decisão Condenatória proferida em primeira Instância.

O representante da douta Procuradoria emite despacho as fls.99 dos autos confirmando o Parecer da consultoria tributária.

Em síntese é o Relatório.

#### VOTO DO RELATOR

O Auto de Infração, ora em julgamento acusa o contribuinte acima nominado de lançar em sua conta gráfica créditos de ICMS indevidos no período de janeiro a dezembro de 2006, provenientes de operações interestaduais de entradas de mercadorias isentas, não tributadas ou sujeitas ao regime de Substituição Tributária no montante de R\$ 817.634,39 (Oitocentos e dezessete mil, seiscentos e trinta e quatro reais e trinta e nove centavos).

No Recurso Voluntário interposto a empresa contesta a acusação fiscal alegando preliminarmente a nulidade do lançamento sob o argumento de que ocorreu cerceamento ao direito de defesa por não ter recebido dos fiscais autuantes copia do CD contendo as planilhas e relatórios do levantamento da auditoria, caracterizando dessa forma violação ao art. 5º inciso LV da CF/88 e art. 33, XI do Decreto nº 24.569/97.

Referida preliminar por cerceamento ao direito de defesa, deve ser afastada. Constam nas informações Complementares ao auto de infração (fls.03 e 04), a assinatura do representante legal da empresa atestando o recebimento dos relatórios e CD com as planilhas que serviram de base para a autuação, além disso, o contribuinte através do Recurso Voluntário defende-se da acusação, demonstrando completa ciência da acusação fiscal.

No que se refere à decadência da parcela relativa ao período de janeiro e parte do mês de fevereiro de 2006 (até 17/02/2006) nos termos do art. 150, §4º do CTN, também não deve prosperar. Aludida preliminar, foi afastada através de voto de desempate da presidência, Francisca Marta de Sousa, na qual me acosto em sua totalidade, fazendo inclusive sua transcrição.

*“A matéria que ora enfrento em voto de desempate tem como ponto nuclear o instituto da decadência e as peculiaridades que gravitam em torno do lançamento denominado “por homologação”, peculiaridades estas, tão marcantes, que fez nascer no mundo jurídico tributário, diversas teses concernentes à contagem do interregno decadencial. A decadência é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo. Nos diz Eurico de Santi, que “Decadência e prescrição não são formas de se fazer justiça. São formas concretas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo”. (Eurico de Santi, in Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo n. 62, Nov. 2002, Pg.36). A decadência, conforme ensinamento do Mestre José Eduardo Soares de Melo, é: “a perda do direito da Fazenda Pública em efetuar o lançamento tributário em decorrência da omissão do seu*

exercício, no prazo estipulado em lei". (José Eduardo Soares De Melo, In Curso De Direito Tributário, Ed. Dialética, 1997, PG. 233). Dos conceitos expostos observa-se, que a "decadência", encontra sua raiz ligada aos seguintes fatores: o decurso do tempo instituído em Lei e a inércia do titular deste direito para exercê-lo. Pois bem, uma vez definido a significação jurídica da "decadência", continuo minha apreciação enfocando em poucas linhas as premissas básicas do lançamento denominado por "Homologação". Esta figura jurídica, que muita perplexidade tem causado no mundo tributário, nos termos do artigo 150 do CTN, corresponde àquele lançamento que ocorre quanto aos tributos cuja legislação, repassa para o sujeito passivo a realização de todas as atividades necessárias para a apuração do "quantum debeatur" a ser repassado ao Erário a título de tributo, e atribui-lhe acima de tudo a obrigação de **antecipar este pagamento** antes de qualquer procedimento fiscalizatório do Fisco. Nesta modalidade de "lançamento", a apuração não é realizada pela autoridade administrativa, e sim, pelo sujeito passivo da relação obrigacional, limita-se à autoridade administrativa em homologar (expressa ou tacitamente) o pagamento feito pelo sujeito passivo. Deste modo, este se opera, pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da **atividade-apuração e pagamento**, antes exercido pelo sujeito passivo expressamente a homologa. A este ato, equipara-se o próprio lançamento. Salienta-se, que nesta modalidade de lançamento, o Fisco pode não homologar expressamente o pagamento, e aí o decurso do prazo associado a este silêncio é completamente extintivo de eventuais direitos de lançar, pois terá ocorrido o fenômeno da homologação tácita, dando assim ensejo à decadência do direito de lançar. O Parágrafo 4º do artigo 150, do CTN, menciona a possibilidade da homologação tácita, a mercê do tempo e aliado a inércia da autoridade administrativa, pressupostos, inerentes ao conceito jurídico de decadência. Imperioso destacar que "in casu", a infração denunciada no Auto de Infração não advém (pelo menos nada discutido neste sentido) de qualquer conduta realizada com dolo, fraude ou simulação, o que já afasta num primeiro plano a aplicabilidade da exceção consignada no artigo 150, §4º do CTN. Registra-se neste momento que a acusação constante deste presente processo administrativo tributário reporta-se a utilização pelo contribuinte de créditos indevidos e ainda que a empresa no período autuação demonstrou a existência em sua conta gráfica de saldo credor continuado. A meu entender, na hipótese dos autos, a recorrente desenvolveu toda a atividade para a apuração do imposto, sendo que, após cotejar os débitos e créditos, à luz dos entendimentos contábeis e jurídicos firmados pela empresa, esta demonstrou a inexistência de tributo a ser recolhimento nos períodos autuados ao erário estadual. Nesta esteira já apresento que tenho solidificado meu entendimento, de que o lançamento deste imposto- ICMS subsume-se as normas ditadas para o lançamento denominado por homologação. Indiscutivelmente, a meu ver, o imposto reclamado no presente lançamento amolda-se a modalidade de lançamento denominado por "Homologação". Deste modo, não se pode, no entanto olvidar, que este procedimento fique somente a mercê do sujeito passivo, devendo nos termos do artigo 150 § 4º e do artigo 142, ambos do CTN, ter o **pagamento** que ser devidamente homologado pelo Fisco, quer seja de forma expressa, quer seja de forma tácita. Assim, dentro do prazo disposto

no artigo 150 §4 do CTN, deverá o Fisco proceder esforços para homologar expressamente o pagamento procedido pela empresa, ou se constatar quaisquer inconsistências, erros ou diferenças, proceder ao lançamento de Ofício, nos termos do artigo 149 do CTN, caso contrário, a homologação será externada de forma tácita. Finalmente, a controvérsia em questão começa a ser dirimida, tendo como ponto de partida a constatação de que o CTN fixou o lustro inicial para contagem do prazo decadencial **dependendo do tipo de lançamento a que se encontra sujeito o tributo**. Em relação ao prazo decadencial para efetuar o lançamento tributário, entendo que a regra geral é aquela estatuída no artigo 173 do CTN, segundo a qual, este prazo tem início no **primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado**. Todavia, o artigo 150, § 4º do CTN, considerando a figura jurídica do lançamento por homologação, (já comentado), no meu pensamento, para prestigiar a intensa participação do sujeito passivo neste procedimento de apuração do imposto, dirige-nos um comando **específico para o início da contagem do prazo decadencial nos casos em que o lançamento ocorra sobre esta modalidade**. O dispositivo em tablado estabelece, com clareza cristalina, que nos tributos lançados por homologação, o Fisco dispõe de 5anos, a contar do **fato gerador**, para a homologação do crédito, sob pena de tornar-se definitivo o pagamento efetuado pelo contribuinte e extinto o crédito tributário, salvo a exceção explicitada na norma, ou seja, nos casos comprovados da ocorrência de dolo, fraude ou simulação. A forma como está disposta a norma do artigo 150 § 4º do CTN, não me deixa dúvida, que aqui se trata de um prazo decadencial e que este regramento é específico para o lançamento homologatório, cuja essência, cuja razão de ser, consiste primordialmente em que o pagamento antes apurado seja **antecipado ao Erário sem prévio exame da autoridade administrativa**, ficando, no entanto extinto o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. A meu pensar, uma vez identificado o fato gerador e efetuado o devido pagamento pelo contribuinte no prazo legal, o Fisco terá indiscutivelmente o prazo aqui consignado de 5anos, a contar deste, para emprestar definitividade a esta situação, homologando-a expressa ou tacitamente o pagamento realizado; com o que, anuí se concordar com o declarado pelo contribuinte, ou, não concordando com o cálculo e valores recolhido procederá ao lançamento de ofício. Entendo ainda, e neste ponto repousa o entendimento final a ser dado ao caso "in concreto" que a essência do lançamento por homologação, está focada no pagamento do imposto espontaneamente pago pelo sujeito passivo, sendo que, havendo este pagamento antecipado nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, o prazo decadencial terá seu início de 5anos contados a partir da ocorrência do **fato gerador**, ao contrário, não havendo faltará o pressuposto fundamental da norma (**ANTECIPACÃO DO PAGAMENTO**) incidindo para efeito do início do prazo decadencial, **aquele do artigo 173, I do CTN, ou seja, "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"**. Na hipótese dos autos, como já mencionado anteriormente não houve pagamento do imposto, visto que a empresa detém em sua conta gráfica saldo credor, razão pela qual, a meu pensar, deverá ser aplicado ao caso à norma insculpida no artigo 173, I do CTN, pois sem pagamento, não há o que homologar, faltando assim

*objeto ao lançamento por homologação. Após as pequenas explicações proferidas não posso deixar de registrar que pessoalmente ainda tenho muitas incitações que gravitam sobre o instituto da decadência, ademais, a própria jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não se encontra sedimentada, trazendo algumas vezes insegurança jurídica no tocante ao tema. Há de ressaltar-se que este órgão de julgamento administrativo, em Sessão Plenária realizada no dia 31 de agosto de 2010, quando da apreciação do PAT Recurso Especial nº 1- 4881- 2006, AI 1- 200624900, enfrentando a mesma matéria dos autos - decadência, após calorosas discussões firmou entendimento, através do manejo do Voto de Desempate da Presidência, no sentido de agasalhar a tese do art. 173, I do CTN para os casos de crédito indevido, motivo pelo qual recordando que o Conselho Pleno do Conselho de Recursos Tributários tem por finalidade precípua uniformizar a jurisprudência administrativa do CONAT, presto homenagem a esta decisão e solidifico com mais vigor meu entendimento na mesma trilha, votando assim, para afastar a preliminar de decadência argüida pela parte relativamente ao período de 01.01.2006 à 17.02.2006, por entender que este período não se encontra decaído, ex vi a subsunção do art. 173, I do CTN.*

No mérito dúvidas não existem quanto ao cometimento do ilícito tributário praticado pela recorrente. Com bem enfatizou o autuante nas informações complementares ao auto de infração, o contribuinte creditou-se indevidamente de ICMS relativo a entradas de mercadorias provenientes de outros Estados da Federação sujeitas a substituição tributária em desacordo com o art. 65, inciso VI do Decreto nº 24.569/97.

*Art. 65. Fica vedado o creditamento do ICMS nas seguintes hipóteses:*

*VI - entrada de mercadoria e respectivo serviço, quando for o caso, recebida para comercialização, quando sua posterior saída ocorra sem débito do imposto, sendo esta circunstância conhecida na data da entrada;*

De acordo com a norma acima transcrita é vedado o creditamento de ICMS quando a mercadoria for recebida para comercialização e posterior saída ocorra sem débito do imposto. Isso ocorre em virtude do imposto já ter sido cobrado até a última operação, não gerando créditos ao adquirente das mercadorias nas operações subsequentes.

Nesse sentido a norma é bem enfática quando determina que a escrituração deve ocorrer sem crédito do imposto, conforme art. 446 do RICMS, senão vejamos:

*Art. 446. As notas fiscais correspondentes às entradas e saídas de mercadoria, cujo imposto tenha sido pago por substituição tributária, deverão ser escrituradas nas*

*colunas "Documento Fiscal" e "Outras - de Operações sem Crédito e sem Débito do Imposto" dos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, respectivamente.*

Portanto, a empresa adquirente não poderia lançar como crédito fiscal, o valor do ICMS de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, haja vista já ter sido considerado no momento da apuração do cálculo do imposto devido por este regime de recolhimento.

Por ocasião das discussões realizadas na 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, mais precisamente na 149ª Sessão Ordinária de 13.09.2012, a egrégia Câmara entendeu plenamente caracterizada o ilícito denunciado, ou seja, a configuração agasalhado com a tipificação do crédito indevido. Entretanto, há de ressaltar-se que na hipótese dos autos, mesmo diante da convicção da infração em debate, resolveu converter o curso do Processo em realização de **DILIGÊNCIA** para que fosse refeita a conta gráfica do contribuinte, considerando que no Auto de Infração em tela, o agente fiscal sugere como penalidade o dispositivo previsto no artigo 123, II, "a" da Lei nº 12.670/96, ou seja, exige a multa equivalente a uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado ou não estornado.

Considerando o que estabelece o inciso I, do § 5º do artigo 123 da Lei nº 12.670/96, que prevê a aplicação da multa de 20% (vinte por cento) quando o crédito não tiver sido aproveitado, no todo ou em parte e que para as operações objeto da autuação tal medida resta imprescindível para a aplicabilidade da minorante constante no referido artigo.

Desta forma, por meio do Despacho inserido às fls. 108 dos autos, o Conselheiro Relator encaminhou o processo à Célula de Perícias e Diligências do CONAT, requerendo a realização de perícia com o objetivo de refazer a conta gráfica do ICMS, segregando mensalmente o crédito indevidamente aproveitado, com base nas planilhas que embasaram a autuação e elaborar um novo quadro totalizador, indicando os meses em que houve o aproveitamento do crédito ICMS no todo ou em parte.

Concluso trabalho pericial foi emitido laudo com o seguinte resultado:

*"Nesta perícia, elaboramos a conta gráfica do contribuinte e verificamos que dos R\$ 817.634,39 de créditos indevidos levantados pela fiscalização, não houve nenhum crédito efetivamente aproveitado no período fiscalizado."*

Desta forma, deve-se reconhecer a ocorrência da infração à legislação tributária em parte, tendo em vista que não houve o efetivo aproveitamento de crédito, somente o lançamento em desacordo com a legislação, aplicando ao caso a penalidade inserta do art. 123, II, a, § 5, I, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03.

Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

II- com relação ao crédito do ICMS:

a) crédito indevido, assim considerado todo aquele escriturado na conta gráfica do ICMS em desacordo com a legislação ou decorrente da não realização de estorno, nos casos exigidos pela legislação: multa equivalente a uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado ou não estornado.

§ 5º Na aplicação das penalidades previstas nas alíneas "a" e "e" do inciso II do caput deste Artigo observar-se-á o seguinte:

I - se o crédito não tiver sido aproveitado, no todo ou em parte, a multa será reduzida a 20 % (vinte por cento) do valor do crédito registrado, sem prejuízo da realização do seu estorno;

#### DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

CRÉDITO NÃO APROVEITADO	815.634,39	(20%)	
PERÍODO	ICMS	MULTA	TOTAL
JANEIRO A DEZEMBRO/2006	0,00	163.126,87	163.126,87

Ante ao exposto, VOTO pelo conhecimento do Recurso Voluntário, dar-lhe parcial provimento para reformar em parte a decisão de Primeira Instância, e julgar PARCIAL PROCEDENTE a presente ação fiscal, nos termos do Laudo pericial e parecer da consultoria alterada oralmente em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É como voto.



**DECISÃO**

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente: **NESTLÉ BRASIL LTDA** e recorrido: **CÉLULA DE JULGAMENTO 1A INSTÂNCIA**.

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso voluntário, dar-lhe parcial provimento, para reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância, julgando **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a presente ação fiscal, com base no parágrafo 5º, I, art. 123 da Lei nº 12.670/96, nos termos do voto do Relator, conforme manifestação oral do representante da douda Procuradoria Geral do Estado. As preliminares de nulidade foram afastadas na 149ª (centésima quadragésima nona) Sessão Ordinária de 13 (treze) de setembro de 2012 (dois mil e doze). Ausentes, para apresentação de defesa oral, os representantes legais da recorrente, Dr. Fernando Sciascia Cruz e Eduardo Martinelle Carvalho.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 18 de setembro de 2013.

Francisca Marta de Sousa  
Presidenta

Alexandre Mendes de Sousa  
Conselheiro Relator

Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
Conselheiro

Ana Mônica Figueiras Menescal  
Conselheira

Francisco José de Oliveira Silva  
Conselheiro

Matheus Viana Neto  
Procurador do Estado

Anneline Magalhães Torres  
Conselheira

José Gonçalves Feitosa  
Conselheiro

Vanessa Albuquerque Valente  
Conselheira

André Arraes de Aquino Martins  
Conselheiro