

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

RESOLUÇÃO Nº 30/2023

55ª SESSÃO ORDINÁRIA: 16/12/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RECORRENTE: AMBEV S/A

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

PROCESSO Nº: 1/1184/2019 AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/201818559

CONSELHEIRO RELATOR: RAFAEL PEREIRA DE SOUZA

EMENTA: CRÉDITO INDEVIDO. AQUISIÇÃO DE ATIVOS. 1.Auto de Infração parcialmente, para fins de mensurar as restrições ao cálculo do crédito de ICMS na aquisição de ativos, devem ser desconsideradas no cálculo as *“operações internas ou interestaduais que envolvam simples deslocamento físico de mercadorias ou bens, as quais são realizadas a título provisório, sem que haja transferência definitiva de titularidade, não implicando redução de estoque ou alterações de ordem patrimonial”* nos termos do art. 60, § 13-A do RICMS/99. **2.** Aplicação retroativa da norma, nos termos do art. 106, I CTN. **3.** Decisão unânime e em acordo com a manifestação da Procuradoria Geral do Estado. Artigos infringidos.; 49,52 E 53 do Dec. nº 24.569/1997. Penalidade prevista no art. 123, II, “a” da Lei nº 12.670/1996 com alterações da Lei 13.418/2003.

Palavras chave: **ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. ATIVO IMOBILIZADO.**

Relatório

O processo versa sobre a infração de apropriação de crédito de ICMS referente ao valor do imposto destacado em notas fiscais de aquisição. A conduta narrada no Relato da Infração é a seguinte:

RELATO DA INFRAÇÃO

CREDITO INDEVIDO, PROVENIENTE DO LANCAMENTO NA CONTA GRAFICA DO ICMS_EM DESACORDO COM A LEGISLACAO.
A EMPRESA APROPRIOU, COM BASE NO CIAP, R\$ 474.921,44, A TITULO DE CREDITO DE ICMS SOBRE ATIVO IMOBILIZADO EM DESACORDO COM A LEGISLACAO. O CALCULO DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO DO CIAP FOI REFEITO, CONFORME DEMONSTRADO NAS PLANILHAS E NAS INFORMACOES COMPLEMENTARES EM ANEXO.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Constam nos autos Mandado de Ação Fiscal nº 201806234, Termo de Início de Fiscalização nº 2018.11243.

O auto de infração descreve a cobrança de ICMS e multa, com capitulação como se vê abaixo:

ARTIGO INFRINGIDO: ART 49,52 E 53 DA LEI 12.670/96 PENALIDADE: ART. 123,II,A DA LEI 12.670/96	
DADOS DA AÇÃO FISCAL	
ATO DESIGNATÓRIO: 201806234	
AUTORIDADE DESIGNANTE: ORIENTADOR DE CELULA	
DATA DA EMISSÃO DO ATO: 29/05/2018	
PERÍODO DA INFRAÇÃO: 01/2014 A 08/2015;10/2015 A 12/2015	
COM RETENÇÃO: N	CGM:
DADOS DA INFRAÇÃO	
DATA/HORA DA LAVRATURA: 29/11/2018 09:10:56	
BASE DE CÁLCULO: 0,00	
ALÍQUOTA: 0,00 %	
PRINCIPAL: 474.921,46	
MULTA: 474.921,46	
ARTIGO INFRINGIDO: ART 49,52 E 53 DA LEI 12.670/96	
PENALIDADE: ART. 123,II,A DA LEI 12.670/96	

*Márcia Cristina de Moura
Supervisora de NUCSET
Matrícula 497.594-1-X*

A regra sancionadora prevista no art. 123, II, "a" da Lei Estadual nº 12.670/96, tem o seguinte teor:

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 de 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;

O contribuinte apresentou defesa tempestiva contendo os seguintes argumentos de mérito quanto a cada nota fiscal:

a) Erro na composição do cálculo do limitador do crédito do ICMS pago pelo vendedor (previs-

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

to no art. 20, § 5º, II¹, em razão de que 100% de suas saídas seriam tributadas

Isso porque, a Impugnante, supostamente teria utilizado incorretamente o coeficiente de creditamento do crédito CIAP ao fator de 100%, quando, ao entender da fiscalização, não seria este o fator a ser utilizado.

De início, há de se pontuar, a Autuada é uma indústria de cervejas e refrigerantes, e, como tal, todas as suas saídas são tributadas, não havendo justificativa válida para adoção de outro fator de correção diverso daquele que considera a integralidade do crédito apurado.

É que, embora o artigo 20, § 5º, da Lei Complementar nº 87/96, tenha como intuito evitar que o crédito do ativo imobilizado beneficie a saída de produtos imunes ou isentos, o coeficiente de creditamento em relação à notificada jamais poderia ser inferior a 100%, pois todos os produtos fabricados pela Impugnante são tributados na saída, ou seja, todo o ativo da empresa é destinado à produção e comercialização de produtos tributáveis da notificante.

b) Eventualmente existiram saídas não tributadas, mas estas, por não serem definitivas não deveriam influir no cálculo:

Da análise da planilha apresentada pela fiscalização, é possível se verificar que o coeficiente considerado pela fiscalização está sendo aferido com base em **saídas provisórias, que não representam uma saída definitiva**, tais como remessa para conserto, devolução de vasilhame, e, portanto, incorrendo em vício de apuração.

Ou seja, tais operações (CFOP 5920, 5920, 6908, 6915, 6920, 6921) não se tratam de operações passíveis de compor o cálculo do total de saídas tributadas indicado no artigo 20, § 5º, da Lei Complementar nº 87/96, pois tratam-se de operações de caráter provisório.

¹ “não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;”

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

c) A multa seria confiscatória:

Mesmo diante da comprovação da improcedência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação à multa aplicada no percentual de 100% sobre o valor principal.

Duas as razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

d) Pede que seja feita perícia, sem descrever detalhes.

O processo foi objeto do Julgamento pela Célula de Julgamento de Primeira Instância nº 1019/2019 (fls. 98-106) no sentido da procedência do auto de infração. O argumento essencial é de que a planilha colocada no CD de fls. 14 descreve corretamente as operações.

A autuada apresentou Recurso Ordinário, no qual descreve argumentos semelhantes aos da impugnação, com a particularidade de suscitar a nulidade do julgamento de primeira instância.

O caso é submetido à Célula de Assessoria Processual Tributária, a qual emite o Parecer nº 102/2020 (fls. 128 e seguintes), também suscitando a nulidade do julgamento de primeira instância.

Por ocasião do julgamento desse Recurso Ordinário, a 2ª Câmara deliberou aos 09/11/2021, na 74ª Sessão Ordinária Virtual em converter o julgamento em diligência, focalizando, como motivação, um dos argumentos suscitados pelo contribuinte. Eis alguns dos considerandos:

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Considerando, em relação às operações constantes no denominador do coeficiente do CIAP decorreu alteração trazida pelo Dec. 33.293/19 com introdução do § 13- A ao art. 60 do Dec. 24.569/97, em que determina exclusão de operações do total das saídas do denominador do coeficiente;

Considerando entendimento pela câmara em precedentes de aplicação retroativa da nova regra do § 13-A do art. 60, em face do disposto no art. 106, II, "b" (por deixar de tratar como exigência para o cálculo do coeficiente de operações de saídas no denominador, anteriormente regrado, referentes a alguns tipos de operações sem que haja transferência definitiva de titularidade);

Considerando a plausibilidade fática dos argumentos trazidos na peça recursal em relação às operações pertinentes aos CFOP 5920, 6908, 6915, 6920 e 6921;

E os quesitos específicos:

- 3) Com base na planilha de cálculo anexada pelo agente do fisco, excluir do denominador as operações pertinentes aos códigos fiscais de operações acima mencionados e qualquer outro previsto nos incisos I, II e III do § 13-A do art. 60 do Dec. 24.569/1997, com alterações dadas pelo Dec.33.293/2019, desde que atendidas as condicionantes previstas em cada inciso do mencionado parágrafo, tal e qual comprovado retorno ao estabelecimento remetente (recorrente) nos prazos previstos na legislação (inciso I) e de ocorrência de saída não tributada de bem ativo (inciso III);
- 4) Apresentar novas planilhas de cálculo do Coeficiente CIAP e de crédito indevido, se remanescente;

O Laudo Pericial de fls. 135 aplica as instruções do despacho e conclui:

Com os ajustes realizados de exclusão dos CFOP 5920, 6908, 6915, 6920, 6921 apuramos o Coeficiente de Aproveitamento de Crédito Mensal para calculamos o crédito mensal a ser apropriado, que confrontado com o crédito lançado nas EFD encontramos uma diferença do crédito de ICMS apropriado pelo Contribuinte (EFD) a maior no valor R\$ 300.262,95 (trezentos mil, duzentos e sessenta e dois reais e noventa e cinco centavos).

Conforme o rito, o contribuinte opôs sua manifestação sobre o Laudo, enfatizando o aspecto das transferências:

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Por outro aspecto, no tocante ao segundo ponto, vale ressaltar que, mesmo após a diligência fiscal, e mesmo a autoridade indicando que manteve apenas operações relacionadas com a atividade comercial da recorrente, não esclarece por qual razão foram mantidas operações entre estabelecimentos do mesmo titular (Ambev – Ambev), e que, como tal, caracterizam-se por representar mero deslocamento físico da mercadoria, mas sem transferência de titularidade (Súmula 166 do STJ).

É o relatório.

Voto

I - Nulidade do Julgamento de 1ª Instância. Aplicabilidade do art. 84 § 9º da Lei 15.614/2014

Com relação a preliminar de nulidade do julgamento singular, por cerceamento do direito de defesa, sob a alegação de ausência de apreciação dos argumentos da impugnação, esse tema foi deliberado aos 09/11/2021, na 74ª Sessão Ordinária Virtual e por unanimidade de votos, o colegiado não acolheu o fundamento.

De fato a decisão de 1ª instância manifestou-se sobre as alegações da parte.

II – Sobre a perícia solicitada

O pedido de perícia elaborado pela parte foi genérico. Nessas condições, não ultrapassa a condição de admissibilidade prevista no Art. 113, I do Decreto nº 35.010/2022.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

III – Questões sobre o valor da multa ser elevado

Quanto à arguição de caráter confiscatório da multa – Foi afastada por unanimidade de votos, tendo em vista que a aplicação da multa se dá em conformidade com a legislação vigente e com fundamento no art. 62, da Lei nº 18.185/2022 e Súmula 11 do Conat.

IV – Mérito

Sabe-se que o contribuinte, ao adquirir ativos, tem direito a apropriar-se do crédito de ICMS cobrado na operação anterior. Mas, constam da legislação dois impedimentos. Um é de ordem temporal, à medida que tal apropriação de crédito dar-se-á em 48 meses.

O outro é de que esse valor seja reduzido. A lógica legislativa é de considerar uma relação entre o uso do ativo para influenciar futuras vendas tributadas pelo ICMS. A regra no RICMS/97, vigente a época descrevia:

Decreto no 24.569/1997

Art. 60. Para fins de compensação do ICMS devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

(...)

§ 13. Para efeito do disposto no inciso IX, alínea "a", deste artigo, relativo ao crédito decorrente de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado o seguinte:

(...)

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações, isentas ou não tributadas, sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

Uma das controvérsias do caso é sobre como determinar “... o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;”. Uma interpretação direta valer-se-ia da simples soma de todas as operações, sem se importar com eventuais distorções causadas pelo fato de que na vida privada das empresas podem ocorrer várias situações nas quais não ocorre uma saída definitiva da mercadoria.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Como a ordem econômica é fundada na Livre Iniciativa (Constituição Federal, arts. 170), é lícito aos empreendedores montarem suas operações combinando as formas de contrato. E essas operações são normalmente reconhecidas por ocasião da aplicação das leis tributárias, conforme a regra de assimilação prevista no art. 110 do CTN.

Bem assim se inseriu desde 2019 a regra interpretativa prevista no art. 60 do RICMS, modulando esse cálculo, para que sejam desconsideradas algumas operações, vejamos

Art. 60 (...)

§13-A. Para fins de cálculo da proporcionalidade a que se refere o inciso II do § 13 deste artigo, excluem-se do total das saídas realizadas pelo estabelecimento tomador do crédito aquelas operações internas ou interestaduais que envolvam simples deslocamento físico de mercadorias ou bens, as quais são realizadas a título provisório, sem que haja transferência definitiva de titularidade, não implicando redução de estoque ou alterações de ordem patrimonial, tais como:

- I – remessa a estabelecimento de terceiros de mercadoria ou bem para fins de industrialização, beneficiamento, conserto ou reparo, bem como para demonstração e armazenamento, desde que retorne ao estabelecimento remetente, nos prazos previstos na legislação;
- II – devolução de mercadorias;
- III – saída de bem do ativo imobilizado, quando a operação não for tributada. (acrescentado pelo art. 1.o, inciso I, do Decreto 33.293/2019)

A regra (de 2019) aplica-se ao caso, com base no inciso I do artigo 106 do Código Tributário Nacional, que cita que a lei se aplica a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa (nesse sentido, Res. 312/2022 2ª Cam Cons. Luana Barbosa, 34ª Sessão Ordinária de 21/09/2022).

E bem assim foi construída a perícia, sendo irreprochável.

Ressalte-se que depois da perícia se percebeu que o contribuinte teve outras saídas não tributadas, de forma que o coeficiente identificado não foi de 100%, como se vê na planilha de fls. 143, a qual compõe o laudo (coluna “Índice de participação de saídas calculado”). O recorrente suscita que haveria erro.

Sucedo que observando a planilha que subsidiou os trabalhos da fiscalização, se vê operações com CST indicativo de isenção, que é o 040. Decalcamos o visual como se vê abaixo:

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

H	I	J	K	O	P	Q	R
C190S Cat Icms	Cod Ctop	Disc Tip Grupo C	Mês Referênci	C190S Vlr Bc Ic	C190S Vlr Icms	C190S Vlr Opera	Saida Tributada
40	5908	SAIDAS	1	0	0	382375,49	0
40	5915	SAIDAS	1	0	0	2690690	0
40	5921	SAIDAS	1	0	0	341280,31	0
40	5949	SAIDAS	1	0	0	327123,97	0
40	6152	SAIDAS	1	0	0	16606,25	0
40	6552	SAIDAS	1	0	0	114368	0
40	6555	SAIDAS	1	0	0	800	0
40	7949	SAIDAS	1	0	0	132,82	132,82
140	6552	SAIDAS	1	0	0	22000	0
140	7930	SAIDAS	1	0	0	29191,4	29191,4
140	7949	SAIDAS	1	0	0	70830	70830
40	5908	SAIDAS	2	0	0	892886,57	0
40	5915	SAIDAS	2	0	0	408780	0
INDICIOS	DETALHES_CIAF	DETALHE_SAIDA_NFE		DETALHE_SAIDA_NFVC		+	

Logo, esse argumento não procede. E também o de que as saídas em transferências devem ser excluídas, tendo em vista que, malgrado o STJ tenha entendimento sobre a não incidência há décadas, persiste aos Estados a prerrogativa de cobrar o ICMS nessas operações, tendo em vista a vigência formal das normas que determinam a cobrança do imposto, especificamente nesses casos.

Sabe-se que até existe que decisão do STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade ADC 49/2021 sobre o tema, e que esse modo judicial seria o expediente correto para fazer cessar a eficácia da norma. Entretanto, foi interposto recurso pelo Estado réu, o qual aproveita todos os demais. E, nos termos da Lei Federal 9.868/99 que regula os trâmites processuais dessas ações, as decisões são consideradas exigíveis a partir da publicação do acórdão, conforme art. 28 parágrafo único.

Por tudo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para dar-lhe parcial provimento para reduzir o valor da exigência fiscal (principal e multa de 100%) nos termos do Laudo Pericial.

É o voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

		Critério
ICMS	300.262,95	Laudo pericial fls. 143
MULTA	300.262,95	100% valor do ICMS (Art. 123, II "a" Lei Estadual 12.670/96
Total	600.535,90	

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

DECISÃO: A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, conhecer do Recurso Ordinário e deliberar nos seguintes termos: Deliberações ocorridas na 74ª Sessão Ordinária, de 09/11/2021: “Resolvem os membros da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e deliberar nos seguintes termos: 1. Quanto a nulidade do julgamento singular, sugerida no Parecer da Assessoria Processual Tributária – Foi afastada por unanimidade de votos, uma vez que a decisão contém os fundamentos e motivação necessários, não havendo cerceamento do direito de defesa. 2. Na sequência, a 2ª Câmara de Julgamento resolve converter o curso do julgamento do processo em realização de perícia (...)” Retornando à pauta nesta data (16/12/2022), a 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve: 1. Por unanimidade de votos, resolve afastar o pedido de perícia feito pela parte, uma vez que foi formulado de forma genérica, com fundamento no art. 113, I, do Decreto nº 35.010/2022. 2. Quanto à arguição de caráter confiscatório da multa – Foi afastada por unanimidade de votos, tendo em vista que a aplicação da multa se dá em conformidade com a legislação vigente e com fundamento no art. 62, da Lei nº 18.185/2022 e Súmula 11 do Conat. 3. No mérito, também por unanimidade de votos, a 2ª Câmara resolve dar parcial provimento ao recurso interposto, para modificar em parte a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e julgar parcialmente procedente a acusação fiscal, conforme o laudo pericial. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Esteve presente para acompanhar o julgamento do processo o representante legal da Recorrente, Dr. George Rolim.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 06. de fevereiro de 2023.

Rafael Pereira de Souza
Conselheiro

Maria Elineide Silva e Souza
Presidente