



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

RESOLUÇÃO Nº 060/2021

19ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL: 06/11/2020

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS
TRIBUTÁRIOS

RECORRENTE: SM INDÚSTRIA DE MINÉRIOS DO BRASIL LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

PROCESSO Nº: 1/2183/2016

AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/201602000

CONSELHEIRA RELATORA: MARIA ELINEIDE SILVA E SOUZA

EMENTA – ICMS. Crédito indevido. Alíquota indevida e inobservância da proporcionalidade da redução da base de cálculo ao valor das saídas tributadas. **Auto de Infração Procedente**. Recurso tempestivo conhecido e não provido. Decisão por unanimidade de votos e conforme Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Decisão amparada nos artigos nºs 6º, LXXV, 51, 60, § 3º do Decreto nº 24.569/97. Penalidade prevista no art. 123, II, “a” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/2003.

Palavras-chaves: Crédito indevido – Regime Substituição Tributária – Redução de Base de Cálculo.

RELATO.

O presente processo tem como objeto a acusação de lançar crédito indevido do ICMS referente a notas fiscais de entrada de óleo diesel, utilizando alíquota indevida sobre a base de cálculo e inobservando a proporcionalidade da redução de base de cálculo das saídas, no exercício de 2011.

Na informação complementar, fls. 3/6, o agente do fisco esclarece que:

1. executou auditoria fiscal plena em cumprimento ao Mandado de Ação Fiscal nº 2015.14676, referente ao exercício de 2011;
2. a empresa está cadastrada no Regime de Recolhimento Normal, enquadrada no CNAE 8991600 – extração de minerais para fabricação de adubos, obrigada a Escrita Fiscal Digital – EFD desde 01/01/2012;
3. o contribuinte enviava DIEF no exercício de 2011;
4. o autuado apura ICMS de acordo com art. 51 do Dec. nº 24.569/1997, c/c art. 6º, LXXV que dá redução de base de cálculo de 60% (sessenta por cento) para as operações interestaduais com calcário e isenta as operações internas, restando o percentual de 40% (quarenta por cento) do valor para a base;
5. foram coletadas as notas fiscais de entrada e saída, bem como, os livros de Entrada;
6. após análise dos livros fiscais e demais documentos da empresa, constatou-se que o contribuinte escriturou e aproveitou indevidamente créditos de ICMS no período de janeiro a dezembro de 2011, no montante de R\$ 183.051,92 (cento e oitenta e



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

- três mil e cinquenta e um reais e noventa e dois centavos), constante de 9 (nove) notas fiscais destinadas ao mesmo;
7. aponta relatório onde consta o levantamento de créditos indevidos das mencionadas notas fiscais, discriminando e calculando seus valores devidos e diferenças de créditos, bem como, cópia das notas fiscais;
 8. o crédito indevido decorre de notas fiscais de entrada de óleo diesel, com destaque errôneo da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), por descumprimento ao art. 1º do Dec. nº 27.486/2004, que determina a redução de base de cálculo, de forma que a carga tributária seja de 17% (dezessete por cento);
 9. o contribuinte, também, registrou em seu livro de entrada de 2011, as notas fiscais nº 164, 202, 287, 355 e 462, os créditos sem observar a proporcionalidade das saídas, considerando que há redução de base de cálculo de 60% (sessenta por cento) do valor destacado para saídas interestaduais e isenção nas operações internas, restando no máximo 40% (quarenta por cento) como base de cálculo sobre o valor da entrada, ocorrendo uma “...*divergência a maior do valor de base e por conseguinte do valor do crédito que extrapola até os 25% de alíquotas já indevidos destacado nas próprias notas fiscais de entrada, estes valores errados de BC constam na coluna “VLR_BC_ICMS livro entrada” do mesmo relatório de apuração do crédito indevido*”, fl.5;
 10. os valores corretos de base de cálculo constam na coluna “**BC DEVIDA 40% DO VR. DOC REAL**”, que resulta da aplicação do percentual de 40% (quarenta por cento) das notas fiscais, e o imposto devido, 17% (dezessete por cento) sobre a base de cálculo, consta na “**ICMS crédito devido 175 X bc devida**”, nos termos do art. 1º do Dec. nº 27.486/2004;
 11. a diferença a pontada no auto de infração resulta da subtração do “**ICMS creditado**” - **ICMS crédito devido 17% X bc devida**”;
 12. ressalta que a nota fiscal nº 335 de 30/09/2011, do fornecedor Comercial de Petróleo Café, CGF 06.381621-0, foi registrada no Livro de Entrada com valor contábil de R\$ 775.575,25; quando o valor correto é R\$ 713.219,60;
 13. Aponta como dispositivos infringidos os artigos 51 e 6º, LXXC do Dec. nº 24.569/1997 e penalidade prevista no art. 123, II, “a” da Lei nº 12.670/1996, alterada pela Lei nº 13.418/2003.

Constam no processo, fls.7/33, Mandado de Ação Fiscal nº 2015.14676, Termo de Início nº 2015.14217 e anexo, Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2016.02083, planilhas, cópias das notas fiscais e livros fiscais e consultas gerenciais.

O autuado apresenta defesa, fls.38/40, tempestiva, argumentando que:

1. é indevida a exigência fiscal;
2. de fato o art. 1º do Dec. nº 27.486/2004 instituiu o regime especial para apuração do imposto devido pelo vendedor de óleo diesel, que não interfere na cadeia de transferência de crédito decorrente da não cumulatividade do ICMS, devendo ser considerado o imposto destacado na nota fiscal respectiva (25% sobre o valor da operação);
3. os compradores de óleo diesel não são afetados pela redução da base de cálculo, que não lhes diz respeito;



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

4. o importante é considerar que a impugnante pagou o preço do óleo diesel, no qual está incluso o imposto calculado pela alíquota de 25% sobre o valor da operação, adquirindo o direito ao respectivo crédito;
5. manter a autuação fere o princípio da não-cumulatividade;
6. protesta provar as alegações por todos os meios admitidos em direito, em especial, juntada de documentos e perícia técnica;
7. finaliza requerendo a improcedência.

Consta, fls.45, requerimento da parte solicitando a juntada de notas fiscais que demonstram o correto aproveitamento do crédito do ICMS.

O julgador monocrático decide pela procedência da acusação fiscal, fls.56/61, com os seguintes fundamentos:

1. quanto ao argumento da defendente ao direito integral dos créditos em razão do princípio da não-cumulatividade não procede;
2. o critério utilizado adotado pela Constituição Federal é do crédito físico e não financeiro;
3. para ter direito à apropriação do crédito de ICMS é necessário que as mercadorias adquiridas sejam destinadas à comercialização e as operações subsequentes sejam devidamente tributadas;
4. no princípio da não-cumulatividade é obrigatório a vinculação da operação anterior tributada com a operação posterior também tributada;
5. *“se fosse adotado o entendimento do crédito financeiro não mais haveria que se falar em princípio da não-cumulatividade e haveria de se criar um mecanismo para que o consumidor final pudesse se apropriar do crédito do ICMS”*, fl.59;
6. o direito ao crédito é da essência do princípio constitucional da não-cumulatividade, no entanto o usufruto tem que observar as normas relativas à escrituração, ao recolhimento e à idoneidade dos documentos, nos termos do art. 23, Lei Complementar nº 87/1996;
7. o fator mais importante que torna o crédito sem validade é a falta de recolhimento do imposto, pois fere o princípio da não-cumulatividade;
8. aponta o art. 66, V do Decreto nº 24.569/1997;
9. o art. 1º do Dec. nº 27.486/2004 estabelece a redução de base de cálculo nas operações internas com óleo diesel, de forma que a carga tributária seja equivalente a 17% (dezesete por cento), desta forma ficou configurada a infração apontada na peça inicial.

Intimado da decisão condenatória, o autuado apresenta Recurso Ordinário, fls.65/71 requerendo a improcedência da acusação fiscal com os seguintes argumentos:

1. o art. 60, II, do Decreto nº 24.569/1997 é claro quanto ao direito do crédito de ICMS para fins de apuração;
2. o Dec. nº 27.486/2004 diz respeito somente ao vendedor do óleo diesel, não reflete nos adquirentes, *“...podendo implicar apenas na possível redução do preço desse óleo”*, fl.67;



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

3. a redução de base de cálculo, no que diz respeito à não cumulatividade, tem consequências somente em relação ao próprio beneficiário, no caso, o vendedor do óleo, que fica obrigado a estornar os seus créditos na mesma proporção da redução concedida, nos termos do inciso V do art. 66 do Dec. nº 24.569/1997;
4. a recorrente aproveitou o crédito com base nas informações indicadas nas notas fiscais pelos respectivos vendedores;
5. é irrelevante saber se o vendedor pagou ou não imposto regularmente destacado na nota fiscal, nos termos da Súmula 509 do STJ;
6. a jurisprudência do STJ é firme no sentido de que a concessão de benefícios ao vendedor não repercute no direito do adquirente de boa-fé aproveitar o crédito decorrente da operação

O processo é encaminhado a Célula de Assessoria Processual Tributária, sendo emitido o parecer nº 91/2020, fls.73/74v, sugerindo o conhecimento Recurso Ordinário, negar-lhe provimento para manter a decisão condenatória de primeira instância sob a seguinte fundamentação:

1. destaca o art. 23 da Lei Complementar nº 87/1996 que determina que o direito ao crédito está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidas na legislação;
2. o legislador infraconstitucional estabeleceu algumas condições para o aproveitamento do crédito, fato que demonstra que o princípio da não-cumulatividade não é absoluto, existindo condições a serem implementadas pelo contribuinte para ter direito ao crédito;
3. desta forma, como o lançamento é vinculado à lei, e órgão de julgamento administrativo tributário não tem competência para exame de inconstitucionalidade, deve ser observado para o caso o disposto na legislação tributária;
4. examinando o livro registro de entrada anexo aos autos, verifica-se que o contribuinte quando escrituração das operações reduziu a base de cálculo de 60% (sessenta por cento) e aplicou a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), inobservando o disposto no art.1º do Dec. nº 27.486/2004;
5. o art. 123, II, "a" da Lei nº 12.670/1996 considera indevido todo crédito escriturado na conta gráfica em desacordo com a legislação e que foi aproveitado pelo contribuinte;
6. quanto à jurisprudência do STJ trazida pela recorrente, não se aplica ao caso, pois a nota fiscal não foi declarada inidônea, o crédito é que estava a maior que o permitido pela legislação tributária.

Este é o relato.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

VOTO DA RELATORA:

O presente processo tem como objeto a acusação de crédito indevido, exercício de 2011, oriundos de operações de entrada de óleo diesel com alíquota indevida sobre a base de cálculo e inobservando a proporcionalidade da redução da base de cálculo em relação as saídas.

Insta consignar que os créditos considerados indevidos dizem respeito a duas situações: a primeira diz respeito a não observação, na apropriação do crédito, da proporcionalidade das operações tributadas, e, a segunda, refere-se a entrada de óleo diesel com alíquota indevida sobre a base de cálculo, conforme detalhamento contido na planilha anexa, fl.10.

A primeira situação sintetizada na coluna “BC DEVIDA 40% VL DOC”, da mencionada planilha, fl.10, decorre do fato de o autuado ser contribuinte do ICMS enquadrado no CNAE 891600 – Extração de minerais para fabricação de adubos, com isenção nas operações de saídas internas e de exportação, nos termos do art. 6º, LXXV do Dec. nº 24.569/1997, e redução de 60% (sessenta por cento) da base de cálculo nas operações de saídas interestaduais (art.51 do mesmo diploma legal), em seguida reproduzidos:

Art. 6º Ficam isentas do ICMS, sem prejuízo de outras hipóteses previstas na legislação tributária estadual, as seguintes operações:

(...)

LXXV - interna e de importação de calcário e gesso, destinados ao uso exclusivo na agricultura, como corretivo ou recuperador do solo (Convênios ICMS nºs 36/92, 70/92, 89/92, 144/92, 28/93, 114/93, 29/94, 68/94, 151/94, 22/95, 21/96, 20/97, 48/97, 100/97, 05/99, 10/01 e 58/01)

Art. 51. Fica reduzida em 60% (sessenta por cento) a base de cálculo do ICMS na operação interestadual realizada com os produtos relacionados nos incisos LXXIII a LXXXII do art. 6º.

Esse aspecto da autuação, a apropriação dos créditos na proporcionalidade das saídas tributadas, possui jurisprudência pacífica neste órgão de julgamento e demonstrado nas colunas “BC Devida 40% VL DOC REAL” e “VLR BC ICMS Livro Entrada” onde encontram-se demonstrados os créditos corretos (proporcional a 40% dos valores das saídas tributadas) e valores apropriados, nos termos do art. 65, I do Decreto nº 24.569/97:

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

I - operação ou prestação beneficiadas com isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação;



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

O segundo aspecto, resulta do destaque nas notas fiscais de entrada de óleo diesel, da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), contrariando a determinação do art. 1º do Dec. nº 27.486/2004, que estabelece uma redução de base de cálculo de forma que carga tributária corresponda a uma alíquota de 17% (dezesete por cento).

In verbis:

Art. 1º. Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações internas com óleo diesel em 32% (trinta e dois por cento), de forma que a carga tributária seja equivalente a 17% (dezesete por cento).

Ab initio, a parte alega que a autuação atenta contra o princípio da não cumulatividade e contra a legislação do Estado do Ceará. O princípio da não cumulatividade inserido no inciso I do § 2º do art. 155 da CF determina que o ICMS “*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*” (gn).

No presente caso, o crédito tributário apropriado é decorrente de aquisições de óleo diesel, com imposto pago por Substituição Tributária na refinaria, com uma carga tributária de 17% (dezesete por cento), decorrente da redução da base de cálculo. Portanto, admitir crédito em valor superior é, exatamente, ferir o princípio da não cumulatividade.

Observa-se, ainda, o art. 60, § 3º do Dec. nº 24.569/1997, abaixo reproduzido, que determina a necessidade observação ao valor correto da operação como limite ao crédito tributário:

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

(...)

§ 3º Quando o imposto destacado no documento fiscal for maior que o exigível na forma da lei, o seu aproveitamento como crédito terá por limite o valor correto

Nesse mesmo sentido, o Estado de São Paulo se manifestou em resposta à Consulta nº 21047 DE 04/02/2020, que tratava de operação com produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, concluindo que o crédito do ICMS deve ser, nestes casos, o valor da alíquota interna aplicada sobre o valor da operação própria do estabelecimento atacadista ou varejista, caso essa operação estivesse submetida ao regime comum de tributação pelo ICMS.

In Verbis:
Ementa

ICMS – Substituição Tributária – Aquisição de mercadoria, com imposto retido, de contribuinte substituído por estabelecimento de fabricante para integração ou consumo em processo de industrialização – Decisão Normativa CAT 14/2009.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

I. O estabelecimento fabricante que utilize insumos adquiridos de substituído tributário em seu processo de industrialização de mercadorias tributadas poderá se creditar do valor do imposto relativo à entrada de tais insumos, quando admitido pela legislação paulista.

II. Para o aproveitamento do crédito fiscal, a **Decisão Normativa CAT 14/2009** prevê que deve ser utilizada, em seu cálculo, a alíquota interna da mercadoria (conforme estabelecido pelos artigos 52 a 55 do RICMS/2000) sobre a base de cálculo que seria atribuída à operação própria do estabelecimento atacadista ou varejista, caso essa operação estivesse submetida ao regime comum de tributação pelo ICMS. (gn)

Por último, quanto à jurisprudência do STJ trazida pela recorrente, como enfatizado pelo Assessor Processual Tributário e ratificado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado, não se aplica ao caso em questão, pois não houve declaração de inidoneidade do documento fiscal de entrada, mas erro no valor do creditamento que estava a maior que o permitido pela legislação tributária.

Nesse diapasão, diante das provas constantes nos autos, concluiu-se pela comprovação da infração, ficando o autuado inserto na penalidade prevista no art. 123, II, "a" da Lei nº 12.670/1996, com alterações da Lei nº 13.418/2003.

Considerando os fatos acima relatados, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário negar-lhe provimento e julgar PROCEDENTE a acusação fiscal, nos termos deste voto e do Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária adotado pelo Representante da Douta Procuradoria Geral do Estado.

Este é o voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS	R\$ 183.051,91
MULTA	R\$ 183.051,91
TOTAL	R\$ 366.103,82



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos onde é recorrente SM INDÚSTRIA DE MINÉRIOS DO BRASIL LTDA e recorrido a Célula de Julgamento de 1ª Instância, a 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, nos termos do voto da Conselheira Relatora e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado em sessão pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Esteve presente, para sustentação oral, o representante legal da recorrente, Dr. Schubert de Farias Machado

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos ____ de março de 2021. 05/03/21

Francisco José de Oliveira Silva

Presidente

Maria Elineide
Silva e Souza

Assinado de forma digital por
Maria Elineide Silva e Souza
Dados: 2021.03.10 11:34:49
-03'00'

Maria Elineide Silva e Souza
Conselheira

Ubiratan Ferreira de Andrade
Procurador do Estado

Ciente: ____/____/____