



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 2ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº.: 110/2022
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO
84ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL EM: 07/12/2021
PROCESSO Nº.: 1/406/2015
AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/2014.14409
AUTUANTE: ROSILENE SOUSA CARVALHO MACIEL
MATRICULA: 105.765-1-2

RECORRENTE: SUZLON ENERGIA EÓLICA DO BRASIL LTDA
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
RELATOR: CARLOS RAIMUNDO REBOUÇAS GONDIM

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO INDEVIDO. 2. Lançar crédito indevido de ICMS, na hipótese de ter sido parcialmente aproveitado. 3. Escrituração a crédito em conta gráfica do ICMS Normal quando da entrada de produtos sujeitos a substituição tributária ou decorrente da não realização de estorno quando da saída de mercadorias deterioradas. 4. Resolvem os membros da 2ª Câmara do CRT, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento. 5. Rejeitada à preliminar suscitada pelo Contribuinte de Nulidade em razão de incorreta metodologia utilizada para apuração ICMS. 6. Auto de Infração julgado PROCEDENTE nos termos da decisão condenatória proferida pela Julgadora Singular e do Parecer da Célula de Assessoria Processual-Tributária, adotado pelo Representante da Douta Procuradoria Geral do Estado. 6. Decisão amparada nos termos dos art. 65, 66, 432, “V” e 446 do Decreto nº. 24.569/97; art. 49, 52, 53 e 54 da Lei nº. 12.670/96. 7. Penalidade: no art. 123, II, “a” e “e”, § 5º, inciso II da Lei nº. 12.670/96, alterado pela Lei nº. 13.418/03.

PALAVRAS-CHAVE: CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS DETERIORADAS.

RELATÓRIO:

A peça inicial imputa à empresa em epígrafe o cometimento de infração à legislação tributária estadual, conforme relato que se transcreve a seguir:



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 2ª Câmara de Julgamento

RELATO INFRAÇÃO

LANÇAR CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS, NA HIPÓTESE DE TER SIDO PARCIALMENTE APROVEITADO.

CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS POR ESCRITURAÇÃO A CRÉDITO EM CONTA GRÁFICA DO ICMS NORMAL QUANDO DA ENTRADA DE PRODUTOS SUJEITOS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA OU DECORRENTE DA NÃO REALIZAÇÃO DO ESTORNO QUANDO DA SAÍDA DE MERCADORIAS DETERIORADAS.

O contribuinte tinha como CNAE Principal 2710403 - Fabricação de motores elétricos, peças e acessórios e CNAE Secundários 3321000 - Instalação de máquinas e equipamentos industriais e 4292802 – Obras de montagem industrial, sendo responsável pela instalação, montagem de parques eólicos e sua manutenção (garantia com reposição de peças e fornecimento de lubrificantes) durante o período de sua instalação que dura em média 24 meses.

A Auditoria Fiscal ao analisar as notas fiscais e seus respectivos registros nos livros fiscais constatou que o Contribuinte adquiriu lubrificantes (óleos e graxas) classificadas nas NCM 15220000, 27101920, 27101999, 34031900, 34039900 e 38249033 com retenção ICMS ST nos documentos fiscais, que foram relacionados na PLANILHA – NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA e lançado a crédito como ICMS Normal. Nas saídas das mercadorias, ora se debita ora não se debita. As mercadorias estão sujeita a substituição tributária, conforme estabelece o art. 432, V, do Decreto nº. 24.569/97, portanto o Contribuinte não deveria ter se creditado nem se debitado do ICMS ST, pois tal procedimento está em desacordo com o estabelecido no art. 446 do Decreto nº. 24.569/97.

Em outro procedimento o Contribuinte emite notas fiscais de saída (Remessa em garantia) para substituição de peças danificadas com o tempo e recebe as peças danificadas através de notas fiscais (retorno de remessa em consignação ou Retorno simbólico de remessa em consignação). Regulariza



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 2ª Câmara de Julgamento

seu estoque emitindo notas fiscais de saída (CFOP 5927 – Saída por perdas ou deterioração), que foram relacionadas na PLANILHA – LEVANTAMENTO DO CRÉDITO INDEVIDO ORIUNDO DO ESTORNO DE ICMS DE PEÇAS DETERIORADAS com preço irrisório. Analisando a conta gráfica do ICMS constatamos a não realização do estorno do crédito de origem, conforme estabelece o artigo 66 do Decreto nº. 24.569/97.

Para levantamento do crédito indevido, foram elaboradas 5 (cinco) planilhas:

- Planilha 01 – OPERAÇÕES DE ENTRADA PARA CÁLCULO DO PREÇO DO ESTORNO, contendo as entradas e o valor do inventário para cálculo do valor do estorno;
- Planilha 02 – LEVANTAMENTO DO CRÉDITO INDEVIDO ORIUNDO DA FALTA DE ESTORNO DE ICMS DE PEÇAS DETERIORADAS, contendo o valor do estorno por período de apuração;
- Planilha 03 – NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E SAÍDA DE MERCADORIAS SUJEITA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA;
- Planilha 04 – LEVANTAMENTO DO CRÉDITO INDEVIDO ORIUNDO DO LANÇAMENTO A CRÉDITO DO ICMS NORMAL QUANDO DA ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, contendo os créditos indevidamente lançado por período de apuração;
- Planilha 05 – LEVANTAMENTO DOS CRÉDITOS INDEVIDOS, CONTENDO A NOVA CONTA GRÁFICA DO CONTRIBUINTE APÓS A RETIRADA DOS CRÉDITOS INDEVIDOS.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 2ª Câmara de Julgamento

Considerando infringidos os art. 65, 66, 432, “V” e 446 do Decreto nº. 24.569/97; art. 49, 52, 53 e 54 da Lei nº. 12.670/96, com penalidade prevista no art. 123, II, “a” e “e”, § 5º, inciso II da Lei nº. 12.670/96, alterado pela Lei nº. 13.418/03.

Demonstrativo do Crédito Tributário

PERÍODO	BASE DE CÁLCULO	MULTA
11/2011	R\$ 88.318,32	R\$ 88.318,32

A Recorrente interpôs Defesa Tempestiva relatando a condição de contribuinte do ISSQN com celebração de contratos de empreitada total (Regime *Turnkey Lump Sum*), comprometendo-se a entregar o parque eólico em perfeito estado e devidamente construído. Solicitando ao final, provimento a Impugnação, com nulidade do auto de infração, tendo em vista que não há que se falar em sistemática de débito/crédito no caso em tela.

O Julgador Singular proferiu decisão pela Procedência do Auto de Infração, com a seguinte Ementa:

CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS – empresa contribuinte creditou-se de ICMS pago a título de substituição tributária e decorrente de não realização do estorno quando da saída de mercadorias deterioradas. Decisão amparada nos dispositivos legais: artigo 65, VI e 66, I, do Decreto nº. 24.569/97. Penalidade inserta no Auto de Infração: art. 123, II, “a”, da Lei nº. 12.670/96 – **AUTO DE INFRAÇÃO JULGADO PROCEDENTE. COM DEFESA.**

Em fase recursal a Recorrente apresentou Recurso Voluntário com as seguintes alegações:

- Da inexistência de substituição tributária de alguns produtos, mas sim da sistemática normal de débito/crédito;



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 2ª Câmara de Julgamento

- Que o auto de infração é nulo em razão da incorreta metodologia utilizada pelo fiscal para apuração do ICMS;
- Que a planilha anexa ao auto de infração está totalmente equivocada, pois é preciso comparar créditos e débito do mesmo período sob pena de proceder a uma apuração destoante da realidade;
- Que seja realizada perícia com exclusão dos bens que não estão sujeitos à sistemática da substituição tributária, bem como atestar a imprestabilidade da metodologia utilizada pelo Fiscal;
- Que seja intimado da data do Julgamento para a realização de Sustentação Oral de suas alegações.

O Parecer emitido pela Célula de Assessoria Processual Tributária contesta que as citações e pleito da Recorrente não procedem, pois, as notas fiscais que são objeto do presente lançamento estão com o ICMS ST RETIDO, situação que impede o crédito do imposto pelo Contribuinte destinatário. A infração está devidamente demonstrada, não havendo que se falar em nulidade por “imprestabilidade da metodologia utilizada pelo fiscal”.

É o relato.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 2ª Câmara de Julgamento

VOTO DO RELATOR

Versa a autuação sobre crédito indevido oriundo do lançamento a crédito do ICMS normal quando da entrada de mercadorias sujeitas a substituição tributária e decorrente da não realização de estorno quando da saída de mercadorias deterioradas apurados durante a Auditoria Fiscal Plena nos exercícios de 2011 e 2012.

Das Preliminares

- a) *Da Nulidade em razão da incorreta metodologia utilizada pelo fiscal para apuração do ICMS*

A infração está devidamente demonstrada, não havendo que se falar em nulidade por *“imprestabilidade da metodologia utilizada pelo fiscal”*. As planilhas anexadas aos autos comprovam com clareza que a metodologia utilizada para apuração do crédito indevido do ICMS mensal encontra-se respaldada nas normas tributárias.

Na 8ª. (oitava) Sessão Ordinária, de 15 de fevereiro de 2017 - *“A 2ª. Câmara de Julgamento, do Conselho de Recursos Tributários, resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário. Com relação à preliminar de nulidade suscitada pela parte, sob a alegação de imprestabilidade da metodologia utilizada pela fiscalização para apuração do ICMS – foi afastada, por unanimidade de votos, por entenderem que a metodologia empregada é adequada para levantamento do tipo de infração denunciada no auto de infração”*.

Em ato contínuo, a 2ª. Câmara resolve, por unanimidade de votos, após análise dos autos e das questões apresentadas pela Recorrente,



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 2ª Câmara de Julgamento

sobrestar o julgamento do processo, a fim de conceder ao Advogado da parte, prazo de 30 (trinta) dias, contados da data desta sessão de julgamento até o dia 17/03/2017, para apresentação e juntada aos autos, de contratos de empreitada e contrato social, com as devidas formalidades legais, referente ao período fiscalizado, bem como informações adicionais, que sejam necessárias ao deslinde da questão.

b) Do Pedido de Perícia

Na 22ª. (vigésima segunda) Sessão Ordinária de 04/04/2017 foi deliberada pela 2ª. Câmara de Julgamento, do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, converter o curso do julgamento do processo em realização de perícia.

O resultado do Laudo Pericial apresentado pela Célula de Perícias-Fiscais e Diligências, do Contencioso Administrativo Tributário, mostrou as seguintes conclusões, *in verbis*:

Com relação ao quesito 1 a Perícia considera como correto os códigos NCM que estão nas notas fiscais, assim sendo, todos os produtos que estão na lista da autuação estão sujeitos `substituição tributária, pois estão classificados nas NCMs 34031900 e 34039900, portanto nenhum produto foi alterado na lista da autuação.

Com relação ao quesito 2, em sua resposta foi informado como foram feitos os registros fiscais das operações de Entradas de Retorno de Remessa em Consignação ou Retorno Simbólico de Remessa em Consignação, indicados na Planilha constante às fls. 12 a 14 dos autos, todas escrituradas em livro de Registro de Entradas com destaque do imposto ICMS. Também não foi alterada planilha da autuação.

Desta forma, nenhuma alteração foi processada na planilha "LEVANTAMENTO DOS CRÉDITO INDEVIDOS", permanecendo o valor da autuação.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 2ª Câmara de Julgamento

Do Mérito

a) Da Condição de contribuinte do ISSQN

A Recorrente apresentou como determinado em sessão documentação fiscal/contábil: o Contrato e Aditivos ao Contrato de Engenharia, Aquisição e Montagem de Equipamentos e Construção de Parque Eólico em Regime de Empreitada Integral por Preço Global; DIPJ 2012/2013 com lançamentos de venda de parque eólico, vendas de mercadorias no mercado interno e receita de serviços, entretanto afirma que foram lançadas erroneamente nas Declarações de Rendimentos de Pessoa Jurídica; relação de notas de faturamento; DANFE de vendas de mercadorias; Notas Fiscais Eletrônica de Serviço; Livro de Registro Notas Fiscais de Serviços Prestados. E que muitos dos produtos da autuação são partes ou peças de aerogeradores, que fazem jus a isenção prevista no Convênio nº. 101/97.

O argumento da Recorrente da sua condição de Contribuinte do ISSQN com celebração de contratos de empreitada total não pode prosperar, visto que o art. 7º. da Lei Complementar nº. 116/2003 determina de forma expressa a base de cálculo dos serviços de engenharia 7.02 e 7.05 nos seguintes termos:

“Art. 7º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

...

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I – o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar”.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 2ª Câmara de Julgamento

A base de cálculo do ISSQN dos serviços 7.02 e 7.05 é somente o valor da mão de obra. As mercadorias adquiridas de terceiros não são alcançadas pela tributação do ISSQN, eis que já tributados pelo ICMS.

Na prestação dos serviços de engenharia, tanto na execução de obras de construção civil, denominadas de empreitada, como na reforma, ou seja, para os serviços dos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços do anexo da Lei Complementar nº. 116/2003, os valores das mercadorias fornecidas na prestação do serviço devem ser excluídos da base de cálculo do ISSQN incidente sobre o valor do serviço.

Os materiais empregados na obra são tributados pelo ICMS, seja na compra de estabelecimentos de terceiros, seja quanto aos materiais produzidos pelo prestador do serviço. Os tribunais já enfrentaram a matéria, tendo pacificado o entendimento de que na prestação dos serviços 7.02 e 7.05 os materiais são excluídos da base de cálculo do ISSQN.

O material será tributado pelo ICMS, que será recolhido pelo fornecedor e cobrado na nota fiscal de venda, ou recolhido pelo prestador do serviço quando produzir os materiais.

b) Do Crédito indevido

A matéria em questão encontra-se disciplinada no artigo 65, VI, do RICMS, *in verbis*:

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



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 2ª Câmara de Julgamento

ocorra sem débito do imposto, sendo esta circunstância conhecida na data da entrada.

Além do que dispõe o artigo, 66, I, do mesmo regulamento, *in verbis*:

Art.66. Salvo disposição da legislação em contrário, o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do ICMS de que se tiver creditado, sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento ou o serviço tomado:

I – for objeto de saída ou prestação de serviço não tributadas ou isentas, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada ou da utilização do serviço;

Desta forma, com a leitura da legislação, podemos facilmente apreender que não gera crédito ao adquirente a sistemática da substituição tributária nas operações subseqüentes, apenas nos casos expressamente previstos, além da determinação legal de realização do estorno do ICMS de que se tiver creditado, quando ocorrer a situação descrita no dispositivo legal acima exposto, e não observância desses comandos legais.

A empresa autuada adquiriu lubrificantes sujeitos ao regime de substituição tributária se creditando irregularmente, conforme planilhas demonstrativas acostadas aos autos.

Além de não realizar o estorno do crédito de origem em relação as notas fiscais de peças danificadas com o tempo, também comprovadas com planilhas demonstrativas acostadas aos autos.

Sem embargo, assistiu razão à autoridade fiscal ao tipificar a conduta ilícita praticada pela empresa SUZLON ENERGIA EÓLICA DO BRASIL LTDA, cuja sanção está legalmente prescrita no artigo 123, II, “a” da Lei nº. 12.670/07, alterado pela Lei nº. 13.418/03, *in verbis*:

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



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 2ª Câmara de Julgamento

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 indevido aproveitado ou não estornado;*

(...)

e) *crédito indevido proveniente da hipótese de transferência prevista na alínea "d": multa equivalente a uma vez o valor do crédito recebido.*

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

(...)

II - se o crédito não tiver sido parcialmente aproveitado, a multa será integral, mas somente incidirá sobre a parcela efetivamente utilizada, hipótese em que se exigirá:

- a) o pagamento do ICMS que deixou de ser recolhido em razão do aproveitamento parcial do crédito;
- b) o estorno do crédito relativo à parcela não aproveitada.

DO VOTO:

Por todo o exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento, com vistas a confirmar a decisão condenatória proferida na instância singular, nos termos do Parecer da Célula de Assessoria Processual-Tributária, adotado pelo Representante da Douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 2ª Câmara de Julgamento

DECISÃO:

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que são RECORRENTE: SUZLON ENERGIA EÓLICA DO BRASIL LTDA e RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

Decisão: Deliberações ocorridas na 8ª Sessão Ordinária, de 15 de fevereiro de 2017 - "A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário. Com relação à preliminar de nulidade suscitada pela parte, sob a alegação de imprestabilidade da metodologia utilizada pela fiscalização para apuração do ICMS – foi afastada, por unanimidade de votos, por entenderem que a metodologia empregada é adequada para levantamento do tipo de infração denunciada no auto de infração". **Deliberações ocorridas na 22ª Sessão Ordinária (04/04/2017):** "A 2ª Câmara de Julgamento, do Conselho de Recursos Tributários, resolve por unanimidade de votos, converter o curso do julgamento do processo em realização de perícia". **Retornando à pauta nesta data (07/12/2021)**, a 2ª Câmara de Julgamento, do Conselho de Recursos Tributários, resolve por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso interposto, para confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator 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. Ismael Barbosa de Sousa.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

MÊS/ANO	11/2011
ICMS	R\$ 88.318,32
MULTA	R\$ 88.318,32
TOTAL	R\$ 176.636,64



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 2ª Câmara de Julgamento

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO
DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 11 de abril de
2022

MARIA ELINEIDE SILVA Assinado de forma digital por
E MARIA ELINEIDE SILVA E
SOUZA:25954237387
SOUZA:25954237387 Dados: 2022.04.01 12:21:23 -03'00'

Francisco José de Oliveira Silva
PRESIDENTE

André Gustavo Carreiro Pereira
PROCURADOR DO ESTADO

CARLOS RAIMUNDO Assinado de forma digital por
REBOUCAS CARLOS RAIMUNDO REBOUCAS
GONDIM:23211083391
GONDIM:23211083391 Dados: 2021.12.27 11:59:49 -03'00'

Carlos Raimundo Rebouças Gondim
CONSELHEIRO RELATOR