



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

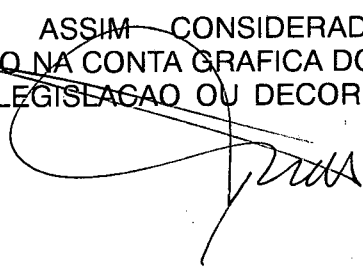
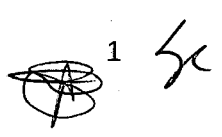
RESOLUÇÃO Nº 321 /2016  
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO  
42ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 08/03/2016  
PROCESSO Nº 1/1236/2012  
AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201202129  
RECORRENTE: VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.  
RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
AUTUANTE: SÉRGIO RICARDO ALVES SISNANDO  
MATRÍCULA: 104.054-1-6  
RELATOR: Conselheiro Samuel Aragão Silva

**EMENTA: ICMS – APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. AQUISIÇÕES DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL. INEXISTÊNCIA DE SAÍDAS TRIBUTADAS.** É legítimo o crédito tributário proveniente de aquisições de bens do ativo permanente em fase pré-operacional. Corolários do princípio constitucional da não cumulatividade. Inexistência de vedação legal. A proporcionalidade do crédito entre as saídas tributadas e as isentas ou não tributadas é com o intuito de expurgar do montante do crédito a ser apropriado, aquelas operações que não tem débito do ICMS. Não existindo saídas de mercadorias tributadas não implica a ilegitimidade dos créditos tributários aqui tratados. Modificada a decisão de procedência, proferida em 1ª Instância, para declarar a **IMPROCEDÊNCIA** do auto de infração, por maioria de votos, conforme parecer da douta Procuradoria Geral do Estado, alterado oralmente em sessão.

**RELATÓRIO**

O auto de infração, do presente Processo Administrativo Tributário, relata a seguinte acusação fiscal:

"CREDITO INDEVIDO ASSIM CONSIDERADO TODO AQUELE ESCRITURADO NA CONTA GRAFICA DO ICMS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO OU DECORRENTE DA

  
1 



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

NÃO-REALIZAÇÃO DE ESTORNO, NOS CASOS EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO.

CONTRIBUINTE APROVEITOU INDEVIDAMENTE CREDITO DE ICMS REFERENTE A ENTRADA DE BENS PARA O ATIVO PERMANENTE SEM QUE HOUVESSE SAIDAS TRIBUTADAS NOS PERÍODOS, CONFORME DETALHAMENTO CONTIDO NAS INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES”

**DEMONSTRATIVO**

Principal	R\$ 55.070,76
Multa	R\$ 55.070,76
<b>Total a Pagar</b>	<b>R\$ 110.141,52</b>

Dispositivos infringidos: Artigos 57, 60, parágrafo 13 e 65, do Decreto nº 24.569/97. Penalidade: Art. 123, inciso II, alínea “a” da Lei nº 12.670/96 com as alterações da Lei nº 13.418/03.

O agente fiscal detalhou a legislação que embasou o AI e os procedimentos adotados no decorrer da fiscalização, conforme se verifica às fls. 03 e 04 dos autos.

Instruem os autos: Ordens de Serviço de nº 2011.30117 e 2012.05423 (fls. 05 e 07), Termos de Início de Fiscalização de nº 2011.34497 e 2012.03443 (fls. 06 e 08); Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2012.06992 (fls. 09 e 10); Cópias da inscrição no CNPJ, Procuração e documentos constitutivos da empresa (fls. 11 a 28); Extratos da DIEF (fls. 30 a 39); e Protocolo de Entrega de AI/Documentos nº 2012.02389 (fls. 40).

O contribuinte, após pedido de prorrogação do prazo (fls. 43 a 61, apresentou impugnação para questionar o lançamento (fls. 63 a 88).

Em primeira Instância, o Julgador Singular declarou a **Procedência** do Auto de Infração por entender que existe vedação para o aproveitamento de créditos de entradas de bens do ativo sem a existência de saídas tributadas no período, conforme consta às fls. 90 a 95 dos autos.

O contribuinte não resignado com a decisão de primeira instância administrativa apresenta o Recurso Ordinário para se desvencilhar do presente lançamento fiscal, consoante se infere às fls. 102 a 125.

A Consultoria Tributária por meio do Parecer nº 701/2014 (fls.



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

129 a 135) opinou no sentido de conhecer do Recurso Ordinário para confirmando a decisão proferida em primeira instância reconhecer a sua PROCEDÊNCIA, nos termos do parecer referendado pelo douto representante da Procuradoria Geral do Estado.

É o relatório.

**VOTO**

O procedimento administrativo fiscal em comento versa sobre a escrituração e o suposto aproveitamento indevido de créditos decorrente de aquisição de bens do ativo permanente por empresa em fase pré-operacional sem que houvesse saídas tributadas no período.

Inicialmente, quanto ao pedido de nulidade suscitado por ausência de indicações dos dispositivos legais infringidos, base de cálculo e alíquota no Termo de Conclusão de Fiscalização, é de se afastar por se tratar de um preciosismo ou excesso de formalismo não compatível com o processo administrativo tributário, mormente, quando todos estes elementos estão dispostos no Auto de Infração e Informações Complementares.

De acordo com a legislação, a ausência de tais elementos no Termo de Conclusão não enseja a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Quanto ao mérito, o crédito fiscal, conforme leciona José Ribeiro Neto, “constitui-se no aproveitamento, pelo contribuinte em sua conta gráfica, do montante do ICMS cobrado pelo próprio estado do Ceará, por outro Estado ou pelo Distrito Federal, nas operações ou prestações anteriores – entradas de mercadorias ou recebimento de serviços”.

Tal crédito resulta do princípio da não-cumulatividade que tem por fim evitar a superposição de incidências sobre uma série de operações que visam completar um único ciclo econômico de produção.

No caso concreto, no entanto, surge uma questão incomum no aproveitamento de créditos de ICMS, vez que a empresa ainda não iniciou suas operações comerciais propriamente ditas porquanto ainda em fase de preparação do estabelecimento industrial. Mesmo em tal momento do empreendimento o estabelecimento adquire bens do ativo permanente que indubitavelmente geram créditos mensais a proporção de 1/48 avos.

A fiscalização entendeu que por inexistir saídas tributadas de mercadorias no período pré-operacional não seria possível o aproveitamento dos



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

créditos de ICMS. Tal entendimento não tem albergue na legislação que define a legitimidade dos créditos tributários, motivo pelo qual o Auto de Infração não merece prosperar.

Inclusive, esse posicionamento já fora adotado em outro julgado do CONAT, conforme se depreende da Resolução nº 235/2011 (Processo nº 1/0570/2007 – Auto de Infração nº 1/200627412), que passamos a transcrever e adotamos como fundamentação jurídica da nossa manifestação, *in verbis*:

“Assevera a Recorrente que a empresa encontrava-se em fase pré-operacional, dessa forma é considerado contribuinte do ICMS o que lhe proporcionaria o direito ao crédito do imposto. Acrescenta, ainda, que por circunstâncias não sabidas, a empresa não chegou a desempenhar prestação de serviço, sendo que, somente, durante esse tempo transferiu e devolveu os bens do ativo para outra empresa operadora de serviço de mesma natureza, cujas operações não são alcançadas pela incidência do ICMS.

Relatados os fatos e a versão das partes, cabe agora decidir a questão. Para tanto, se faz necessário analisarmos o plexo de normas que rege a matéria. Neste sentido, calha verificarmos o art. 60 e § 13 do RICMS (Dec. nº 24.569/1997).

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

IX - à entrada de bem:

a) para incorporação ao ativo permanente;

§ 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:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

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;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas de mercadorias e as prestações com destino ao exterior;

IV - (...);

V - (...);

VI - (...);

VII - (...)" (grifo do parecerista)

Extrai-se da norma acima aludida, o seguinte:

a) a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

b) em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata a alínea "a", 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;

Como se vê, a regra do estorno está condicionada a proporção das operações de saídas ou prestações, isentas ou não tributadas.

A propósito do tema é de bom alvitre verificarmos o seguinte. O art. 94 § 5º do RICMS, faculta inscrição estadual aos contribuintes que se encontrem em fase de implantação, o que ocorreu com a Recorrente, "in-verbis:"

"Art. 94. A inscrição não será concedida nos seguintes casos:

§ 5º Poderá ser concedida inscrição a empresa legalmente constituída cujas instalações físicas se encontrem em fase de implantação."

Historiado os fatos, cinge-se em última análise perquirir o seguinte: as empresas que adquirem bem do ativo permanente em fase pré-operacional, podem se creditar do imposto destacado na nota fiscal. Além do mais, se podem, neste caso, como não houve operação de saída, deverá a empresa estornar o crédito do imposto.

De pronto cabe destacar, que a empresa, mesmo em fase pré-operacional, ao adquirir o bem do ativo tem direito a se apropriar do crédito do imposto grafado na nota fiscal, desde que obedecido a regra acima aludida, ou seja, parceladamente em quarenta e oito prestações.

Sc



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

No entanto, a norma somente prevê o estorno do crédito nos casos de operações de saídas ou prestações, isentas ou não tributadas.

Pelo visto, ficou evidente que a norma como regra geral e abstrata, nem todos os casos concretos são previstos. Neste caso, tem-se presente a ausência de norma específica para o estorno no caso de empresa em fase pré-operacional.

Há que se entender, não havendo norma, cabe ao aplicador do Direito utilizar-se da regra da integração da legislação tributária, de modo a permitir que espírito da lei não pereça, em detrimento do direito ao crédito nas aquisições dos bens pré-operacional, bem como a sua manutenção até que o bem venha a ser utilizado no processo produtivo.

Observando a norma no âmbito do contexto da lei Kandir (Lei nº 87/96), pode-se afirmar que o método determinado para apuração do coeficiente nada mais é que a exclusão do crédito em relação às saídas isentas ou não tributadas. Corolário desta assertiva, é possível afirmar que, não havendo saídas, também não existem aquelas isentas ou não tributadas, vingando, assim, a possibilidade de creditamento da parcela de 1/48 (um quarenta e oito avos), bem como a sua manutenção.

Com efeito, naquela época, a intenção do legislador, por pressão dos empresários, era "exportar para viver", slogan utilizado pelo então Ministro Antônio Kandir. Induvidosamente, esta foi uma tentativa de minorar os efeitos negativos da política de estabilização econômica provocados pelas âncoras cambial (valorização do real) e monetária (elevação da taxa de juro) que afetavam respectivamente os resultados da balança comercial e o volume dos investimentos produtivos da economia brasileira.

Sob o ponto de vista do Governo Federal, a aprovação desta lei era de fundamental importância para se criar mecanismos de incentivos às exportações via subtração dos impostos de produtos brasileiros destinados ao Exterior. Em seu entendimento, a supressão deste imposto aumentaria a competitividade dos produtos primários e semielaborados nacionais no mercado mundial, aumentando as exportações, com efeitos positivos sobre a balança comercial do País.



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

Dessa forma, considerando a situação específica dos autos, entender, no caso exposto, pela obrigatoriedade do estorno do crédito, implica em não reconhecer a função primordial da "Lei Kandir", negando-lhe os efeitos para os quais veio ao ordenamento jurídico.

Neste contexto, entendemos, repita, há de se preservar os créditos do ativo permanente, mesmo quando a empresa não tenha iniciado a sua atividade produtiva.

Noutro giro, não se deve olvidar que o intérprete da norma precisa perquirir o seu sentido social, pois não há lei que não contenha uma finalidade social imediata. É na finalidade da lei que está presente o critério de sua correta aplicação a um dado caso, sendo que a interpretação da norma em desconformidade com seus fins, constitui ato de burlar a lei, desvirtuando assim o sentido real para o qual foi criada.

Neste diapasão, o art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil respalda a técnica de interpretação teleológica, na medida que determina a aplicação da lei de forma equitativa, utilizando fórmulas valorativas como o bem comum e o sentido social da lei.

Sobre o tema, Maria Helena Diniz discorre com maestria, ex positis:

Os fins sociais, como bem observa Tércio Sampaio Ferraz Jr., são do direito, pois a ordem jurídica, como um todo, é um conjunto de normas para tornar possível a sociabilidade humana; logo dever-se-á encontrar nas normas o seu fim (telos), que não poderá ser anti-social. A legislação tomou-se um dos meios mais eficazes para atingir fins precisos no domínio social.

Assim, não se pode interpretar a norma de forma a transformá-lo num "fantasma do direito", expressão batizada por Rudolf von Ihering, pois caso contrário teríamos uma norma isolada, à margem da realidade. Tal fato se concretizaria, se fosse exigido o estorno do crédito.

Isto posto, com esteio nas razões de fato e direito ora evidenciadas voto pelo conhecimento do Recurso de Ofício e



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

Voluntário, dar-lhes provimento, para afastar as preliminares de nulidades arguidas pela parte, bem como, ainda, no mérito, reformar a decisão parcialmente condenatória proferida em 1ª Instância, julgar Improcedente o feito fiscal de acordo com o Parecer do representante da Procuradoria Geral do Estado, modificado oralmente em sessão. Presente para sustentação oral o representante da parte Advogado Gustavo Amaral.”

Portanto, entendemos pela improcedência do lançamento fiscal dada a inexistência de legislação que trate de vedação ao aproveitamento dos créditos do ativo permanente na fase pré-operacional do estabelecimento, bem como, por entender que a finalidade do cálculo da proporção entre as saídas tributadas e as isentas ou não tributadas é com o intuito de expurgar do montante do crédito a ser apropriado, aquelas operações que não tem débito do ICMS, ou seja, a existência de uma regra de mitigação do valor da apropriação do crédito não importa em vedação integral daquele mesmo crédito, mormente quando as condições previstas na legislação sequer chegaram a ser implementadas.

*Ex positis*, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário, para dar-lhe provimento, modificando a decisão declaratória de procedência da ação fiscal proferida em 1ª Instância Administrativa para declarar a **IMPROCEDÊNCIA** da acusação fiscal, em desconformidade com o parecer da Consultoria Tributária, mas de acordo com manifestação oral em sessão do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.





GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A** e recorrido **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. Deliberações ocorridas na 85ª Sessão Ordinária, de 27 de maio de 2015** - *“A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e afastar a preliminar de nulidade nele suscitada, nos termos dos fundamentos contidos no Parecer da Assessorias Processual Tributária. **Quanto ao exame do pleito contido no Recurso Ordinário**, relativo a “ilegitimidade de computar juros sobre o valor da multa de ofício desde a data de vencimento da obrigação principal.” - O Senhor Presidente ponderou que tal matéria seja objeto de perquirição junto a Coordenadoria de Administração Tributária – CATRI -, órgão da Secretaria da Fazenda, para fins de manifestação em Parecer e providência, se for o caso, pelo referido órgão gestor do sistema institucional de dados que, achando viável e correta a tese, poderá promover a adequação de sistema corporativo relativo ao cômputo dos juros, vez que, tal deliberação não se insere dentre as atribuições e competência desta Egrégia Câmara de Julgamento, considerando, ainda, que os juros ora questionados são aplicáveis posteriormente ao lançamento, objeto de impugnação e recurso. As partes processuais, “in casu”, o Dr. Sávio Mourão de Oliveira, em nome da Recorrente e o Procurador do Estado Dr. Ubiratan Ferreira de Andrade, em nome do Recorrido, aquiesceram com a ponderação do Senhor Presidente, tempo em que o representante da Recorrente retirou o pleito, neste momento, reconhecendo faltar competência a este órgão fracionário – Câmara de Julgamento – disposição para deliberar sobre este mister.” **Deliberações ocorridas nesta 42ª Sessão ordinária (08/03/2016)**: A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, e por maioria de votos, dar-lhe provimento, para modificar a decisão condenatória proferida em 1ª Instância, e julgar **improcedente** o feito fiscal, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer do representante da Procuradoria Geral do Estado, modificado oralmente em sessão. O Conselheiro Samuel Aragão Silva se pronunciou nos seguintes termos: “Voto pela improcedência do lançamento fiscal dada a inexistência de legislação que trate de vedação ao aproveitamento dos créditos do ativo permanente na fase pré-operacional do estabelecimento, bem como, por*



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

*entender que a finalidade do cálculo da proporção entre as saídas tributadas e as isentas ou não tributadas é com o intuito de expurgar do montante do crédito a ser apropriado, aquelas operações que não tem débito do ICMS, ou seja, a existência de uma regra de mitigação do valor da apropriação do crédito não importa em vedação integral daquele mesmo crédito, mormente quando as condições previstas na legislação sequer chegaram a ser implementadas.* Foi voto vencido o da Conselheira Mônica Maria Castelo, que votou pela procedência, entendendo que nem todas as regras prevista no art. 60, § 13 e seus incisos (do RICMS), foram devidamente observadas. Estiveram presentes para sustentação oral os representantes legais da recorrente, Dr. Aldemir Ferreira de Paula Augusto e Dr. Sávio Mourão de Oliveira.

**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza/CE, aos 28 de 09 de 2016.

Lúcia de Fátima Calou de Araújo

~~PR~~ **PRESIDENTE**

  
Mônica Maria Castelo  
**CONSELHEIRA**

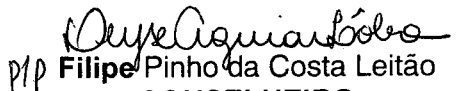
  
Francisco Wellington Avila Pereira  
**CONSELHEIRO**

  
Valter Barbalho Lima  
**CONSELHEIRO**

Abílio Francisco de Lima  
**CONSELHEIRO**

  
Ubiratan Ferreira de Andrade  
**PROCURADOR DO ESTADO**

Cícero Roger Macedo Gonçalves  
**CONSELHEIRO**

  
PIP Filipe Pinho da Costa Leitão  
**CONSELHEIRO**

  
Agatha Louise Borges Macedo  
**CONSELHEIRA**

  
Samuel Aragão Silva  
**CONSELHEIRO**

**CIENTE EM:**

28 / 09 / 2016