



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO N°: / 2007 507/2007  
SESSÃO DE: 12.09.2007 - 2ª Câmara  
PROCESSO DE RECURSO N° 1/2572/2005  
AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200508060  
RECORRENTE: PICCILLI TRANSPORTES LTDA  
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
RELATORA: FRANCISCA MARTA DE SOUSA.

*Copie  
Veneme*

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO INDEVIDO.**

1. Lançamento tributário tendo como ponto nuclear o creditamento indevido de ICMS, pois a recorrente, que atua como prestadora de serviço de transporte de carga adquiriu internamente de contribuintes varejistas (postos de combustíveis), óleo diesel, sem o destaque do ICMS no corpo das notas fiscais.
2. Todas as notas fiscais objeto da autuação são referentes ao mesmo produto - óleo diesel, cuja finalidade é a utilização como insumo na prestação de serviço de transporte de carga.
3. O óleo diesel encontra-se submetido à sistemática de tributação por substituição tributária, de modo que "In Casu", já ocorreu o pagamento do ICMS na fonte pelo sujeito passivo substituto.
4. As notas fiscais consignam em seu corpo expressa menção à retenção do imposto.
5. A recorrente adquiriu o combustível junto aos postos de serviços localizados no próprio Estado, de modo inferir-se, em obediência ao art. 155 § 4º da Constituição Federal, que todo o imposto caberá a este Estado, - onde efetivamente ocorreu o consumo.
6. Imprescindível a emissão da nota fiscal para atestar a materialidade jurídica da operação, todavia, a irregularidade apontada nos autos, não tem força motriz suficiente para obstar a utilização do crédito fiscal.
7. O descumprimento da obrigação acessória em lide não pode atropelar direitos subjetivos dos contribuintes, especialmente o inconteste aproveitamento ao crédito fiscal do ICMS, que tem origem na Lei Maior - Constituição Federal.
8. Decisão por maioria de votos pela Improcedência da ação fiscal, contrariamente ao pronunciamento oral em sessão do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.



-A nulidade do auto de infração por cerceamento do seu direito de defesa, pois este não contém de forma correta a capitulação legal da incidência do suposto fato gerador.

-Alega que o fiscal atuante mencionou dispositivo legal que nada tem a ver com a suposta infração, pois inexiste qualquer relação entre o relato e os dispositivos infringidos, principalmente com o artigo 758.

-Contesta ainda pela nulidade do feito fiscal pela inobservância da indicação do prazo para que pudesse produzir defesa ou mesmo pagar o crédito tributário com multa reduzida, pelo que se trata de um direito subjetivo do autuado concedido por lei.

-Ainda a nulidade tendo em vista não ter sido consignado no auto de infração o visto e a respectiva identificação do supervisor da célula de auditoria, ou na sua ausência a do diretor do a NEXAT, conforme N.E 04/2000.

No que diz respeito aos aspectos meritórios arrazoa os seguintes argumentos:

- Inicialmente aduz que comercializa como empresa de transporte de carga, que ao longo do ano de 2002 adquiriu óleo diesel de contribuintes varejistas (postos de combustíveis) e por desconhecimento da legislação que rege a matéria às notas fiscais de vendas foram emitidas sem o devido destaque do ICMS, sob a razão aparente de que o imposto já tinha sido pago e recolhido pelo contribuinte responsável pela sistemática de substituição tributária.

- Ressalta, que apesar de não ter havido destaque do ICMS nas notas fiscais, procedeu à escrituração do crédito fiscal com alíquota de 17%, haja vista que se assim não o fizesse estaria sendo penalizada pela não observância ao Princípio da Não - Cumulatividade.

- A proibição total ou parcial do dever-poder do contribuinte de creditar-se do imposto incidente e pago nas operações anteriores, estará provocando o efeito cumulativo, condutor de um aumento artificial no preço das mercadorias.

- Esta conduta estará também acarretando um efeito confiscatório, porque sobre o mesmo preço está ocorrendo mais de uma incidência do mesmo imposto.

- A restrição ao crédito do imposto com base no Parecer nº 622/2002, ou em qualquer outra disposição da legislação estará frustrando determinação constitucional.

- Argumenta ainda, que mesmo não havendo o destaque do ICMS nas notas fiscais, a exigência do Parecer nº 622/02 é desprovida de qualquer fundamentação legal, pois, mesmo que tivesse desrespeito a tal norma, o que á luz do princípio da não cumulatividade não ocorreu, mesmo assim não houve qualquer prejuízo ao Erário estadual, tendo em vista que o ICMS foi retido e pago nas operações anteriores.

- Exemplifica, que o estado de São Paulo em caso similar e sem a voracidade do estado do Ceará, posicionou-se favorável ao creditamento do ICMS, através de nota fiscal modelo 1, embora emitida sem destaque do imposto.

- Alega que o artigo 65, inciso VIII do Decreto nº 24.569/97, veda o aproveitamento do crédito fiscal apenas nos casos ali elencados.

- Por fim, a autuação foi procedida com base em pura presunção fiscal, sendo produto de mero arbitramento unilateral, sem a observância ao disposto no Princípio da não - cumulatividade.

- Considerar a presente acusação fiscal é contribuir para o enriquecimento sem causa da Fazenda Pública.

Com estes argumentos, requer: a Nulidade ou a Improcedência do feito fiscal.

O processo foi encaminhado ao Contencioso Administrativo Tributário e submetido a Julgamento.

A Julgadora Singular diante das peças processuais após afastar as nulidades suscitadas proferiu decisão pela "Procedência" da ação fiscal.

A autuada inconformada com a decisão proferida interpõe Recurso Voluntário para o Egrégio Conselho de Recursos Tributários, ocasião em que, reitera os mesmos argumentos meritórios constantes na peça impugnatória.

Requer neste momento processual provar o alegado por todos os meios de provas em direito admitidas, especialmente pela juntada de documentos, diligências e perícia.

Por fim, requer: a Improcedência da ação fiscal, por entender ser medida que se impõe em respeito a lei e ao direito.

A Consultoria Tributária emite o Parecer de nº 224/07, opinando pela Improcedência do lançamento, o qual foi referendado pela Douta Procuradoria Geral do Estado.

Durante o Julgamento do presente processo, o representante da Procuradoria Geral do Estado, oralmente em sessão modificou o entendimento proferido no Parecer acima citado, acostando aos autos a fundamentação de seu entendimento.

Em síntese é o relatório.

**VOTO DA RELATORA**

**BREVE SINOPSE DOS FATOS**

A questão que ora se me apresenta, conforme dantes relatado, diz respeito a seguinte acusação fiscal:

*“Crédito indevido do ICMS tendo em vista o não destaque na operação anterior. Contribuinte creditou-se e utilizou indevidamente o ICMS lançado na conta gráfica do livro apuração do ICMS. No período de Janeiro a Dezembro de 2002 no valor de R\$ 100.418,78 (Cem Mil Quatrocentos e Dezoito Reais e Setenta e Oito Centavos), conforme Dem.anexos.”*

A Julgadora Singular por seus fundamentos, após afastar as nulidades suscitadas proferiu decisão pela “Procedência” da ação fiscal.

Inconformada com a “decisum” proferida, a autuada apresenta às fls. 147/151 dos autos, Recurso Voluntário para o Egrégio Conselho de Recursos Tributários.

E passamos a análise da peça recursal.

**APRECIÇÃO DO RECURSO**

A questão ora trazida a julgamento no presente Processo Administrativo Tributário relata que a recorrente durante o exercício de 2002 aproveitou indevidamente crédito fiscal de ICMS no valor de R\$ 100.418,78 (Cem Mil Quatrocentos e Dezoito Reais e Setenta e Oito Centavos).

O crédito fiscal considerado indevido pela fiscalização encontra-se fundamentado em razão da empresa, que atua como prestadora de serviço de transporte de carga, ter adquirido internamente de contribuintes varejistas (postos de combustíveis), óleo diesel, sem o destaque do ICMS no corpo das notas fiscais.

Preliminarmente cabe-nos salientar dois aspectos, a meu sentir, de suma importância para o deslinde da presente lide, quais sejam:

Primeiro - a mercadoria a que se refere o presente lançamento-combustíveis- óleo diesel, possui sua tributação através da técnica da Substituição Tributária, que representa uma das formas de atribuição à terceiro de responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária.

Sobre a temática em exame, colaciono citação abaixo, onde muito bem se demonstra a finalidade da substituição tributária:

*"(...) a Substituição tributária é uma técnica que leva a escolha de um terceiro para cumprir a obrigação tributária, levando-se em consideração a quantidade de contribuintes que operam no setor com dificuldade considerável para a Administração Tributária. (Excerto de voto do Des. Sidney Mora por ocasião do Julgamento, pela 2ª. Câmara Civil do TJPR, da Ac- RN 74.936-2, em abril de 1999. Apud Paulsen, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência, 7. ed, ESMAFE, 2005, p.982)".*

Segundo - a recorrente, como antes mencionado, atua no ramo de transporte de carga, sendo já entendimento pacífico nesta Secretaria da Fazenda, ex-vi, Pareceres nsº 136/90, 444/1999,

76/2000, 378/2000 e 622/02, que, tratando-se do produto combustível para estas empresas, por analogia a atividade industrial e portanto, insumo necessário para o seu desenvolvimento, torna-se legal o aproveitamento dos créditos fiscais deste produto, caso haja no competente documento fiscal de aquisição o destaque do imposto, exclusivamente para fins de crédito do adquirente.

A título ilustrativo, por tratar de matéria semelhante à posta nos autos, vejamos abaixo o disposto nos Pareceres SEFAZ 76/2000, 144/2001 e 444/99:

*“... Imprescindível, por fim, orientar a consulente a, quando da aquisição de pneus-produto sujeito ao regime de substituição tributária- exigir, do emitente do respectivo documento fiscal, que seja efetuado o destaque do ICMS incidente sobre a operação, de modo a permitir que a mesma faça jus ao creditamento do imposto”.( Parecer 76/2000).*

*“... Por inúmeras vezes a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará emitiu entendimento de que, salvo aquelas empresas transportadoras rodoviárias de cargas que não optem pelo crédito presumido de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS sobre suas prestações de serviço, conforme disposto no Convênio 106/96, mas que adotem a sistemática de tributação normal, poderão se apropriar, a título de crédito fiscal, do ICMS relativo aos insumos adquiridos para a realização de sua atividade, sendo tais considerandos os combustíveis, os pneus, e extensivamente, câmaras de ar e protetores. Ressalte-se entretanto, que esses produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, como previsto nos artigos 539 e seguintes do RICMS, é condição “sine qua non”, para que a consulente faça jus ao crédito do imposto por ocasião da aquisição, que o emitente, no documento fiscal, destaque o ICMS”( Parecer 144/2001).*

E por último visualizemos o disposto no Parecer n° 444/1999:



*"Já no tocante a combustíveis, firmou-se entendimento nesta Secretaria da Fazenda, ex-vi do Parecer 136/90, que na hipótese do art. 60-V do RICMS -mediante o qual se permite o creditamento do imposto em relação à mercadoria recebida para emprego na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, - somente os créditos decorrentes de suas aquisições seriam passíveis de apropriação, de sorte que, inobstante a aplicação do regime de substituição tributária as operações com combustíveis, podem as empresas transportadoras creditar-se do ICMS correspondente ao recebimento de óleo diesel ou outro combustível, cuja finalidade seja a utilização como insumo, para tanto, devendo o remetente destacar o imposto na nota fiscal respectiva, exclusivamente para fins de crédito do adquirente.*

Em face do entendimento proferido nos Pareceres acima citados, inquestionavelmente as empresas de transportes de cargas e de passageiros, desde que optante pela sistemática normal de tributação, tal qual a situação da recorrente, podem creditar-se do ICMS correspondente as aquisições de óleo diesel, cuja finalidade seja a utilização como insumo, entretanto para usufruir deste direito deverão os documentos fiscais de aquisições terem devidamente consignados em seu corpo o destaque do ICMS incidente sobre a operação, exclusivamente para fins de crédito do adquirente.

Diante do entendimento acima proferido, incontestemente na hipótese dos autos o direito ao crédito do ICMS pela empresa recorrente, subsistindo no meu entendimento, dúvidas apenas na condição ali exposta, qual seja," para usufruir do crédito em questão deverá haver o destaque do imposto na notas fiscais de aquisições".

Examinaremos então a prefalada condição.

Na hipótese dos autos, cristalinamente observa-se, que as notas fiscais autuadas, carreadas às fls 17/54 dos autos não possuem gravado o valor do ICMS incidente nas operações, motivo pelo qual lavrou o fiscal o presente auto de infração.

Mergulhando na análise das referidas notas fiscais, infere-se de logo, alguns aspectos de primordial importância para o deslinde da presente questão, quais sejam:

-Todas as notas fiscais autuadas são referentes ao mesmo produto -óleo diesel, **cuja finalidade indiscutivelmente é a utilização** como insumo na prestação de serviço de transporte de carga que a empresa realiza.

- O óleo diesel, encontra-se submetido a sistemática de tributação por substituição tributária, de modo que "In Casu", já ocorreu o pagamento do ICMS na fonte pelo sujeito passivo substituto.

- As notas fiscais consignam em seu corpo expressa menção à retenção do imposto.

- A recorrente adquiriu o combustível junto aos postos de serviços localizados no próprio Estado, de modo inferir-se, em obediência ao art. 155 § 4º da Constituição Federal, que todo o imposto caberá a este Estado, - onde efetivamente ocorreu o consumo.

Aliado ainda a estes aspectos, exsurge dos autos, que a recorrente não se encontra submetida a tratamento diferenciado de tributação- crédito presumido, procedendo à apuração do ICMS sob a sistemática normal e que procedeu a devida escrituração de todas as notas fiscais.

Pois bem, ao caso "in concretum", á lume dos aspectos acima mencionados, e em especial aqueles atinentes ao pagamento do imposto por substituição tributária, conjugado com todo o imposto devido a este produto ser destinado ao estado consumidor, no caso, o Ceará, e ainda, por não vislumbrar nenhum prejuízo ocasionado ao Fisco estadual, a meu pensar, data vênia, a respeitável decisão singular, entendo que o não destaque do ICMS nas notas fiscais, não tem o condão de tornar indevido o crédito fiscal (ICMS) oriundo destas aquisições .

Destarte, a meu entender, o não atendimento do destaque do imposto em questão, constitui o descumprimento de um dever instrumental tributário atribuído aos contribuintes do ICMS, cuja finalidade principal é o controle, acompanhamento e monitoramento destes procedimentos pela Administração Tributária.

Entendo, que o não atendimento a esta obrigação acessória não pode atropelar direitos subjetivos dos contribuintes, especialmente o incontestado aproveitamento ao crédito fiscal do ICMS, que tem origem na Lei Maior - Constituição.

Permito-me enfatizar que o Princípio da Não - Cumulatividade possui seus contornos delineados pela Constituição Federal, no artigo 155 § 2º, incisos I e II:

*Art.155. (...)*

*§2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*I- Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

*II- Isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

*a) não implicará créditos para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*

*b) acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores”.*

O Princípio acima explicitado, confere de modo direto e incondicional, salvo as exceções previstas no inciso II, ao sujeito passivo do ICMS o direito ao crédito (abatimento do ICMS), correspondente ao montante cobrado nas operações ou prestações anteriores.

A utilização do crédito fiscal constitui sem dúvida um direito reservado ao contribuinte do ICMS.

Neste sentido trago a lume a lição de Paulo de Barros Carvalho:

*“O primado da não-cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Tributária. E tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICMS e ao IPI consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo contribuinte, de considerar-lhe os créditos, ainda que contra sua vontade.” (A regra matriz do ICM, tese de livre docência, apresentada na faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, pg. 377).*

Ainda no sentido de repugnar a limitação ao crédito fiscal, colho os excertos abaixo citados:

*“Temos para nós que é flagrantemente inconstitucional condicionar a fruição do direito ao crédito à utilização de ICMS – que nasce da Carta Magna - a exigências formais concernentes a documentação. Ora, a documentação, como é de comum sabença, tem função “ad probatione”, e não “ad substantia”, do ato. Embora seja necessária, as falhas ou omissões nela contidas não tem o condão de possibilitar o exercício do direito constitucional a compensação.*

*Assim, qualquer irregularidade na emissão do documento fiscal, pode ensejar ao seu emitente multa formal, não, contudo, a proibição de crédito para seu destinatário, exceto, evidentemente em casos de falsidade ideológica ou material ou ainda de conluio e fraude entre este o emitente.” ( citação extraída da obra ICMS, Teoria e Prática, Jose Eduardo Soares de Melo, Ed. Dialética, pg. 226).*

Saliento ainda, que comungo inteiramente com o entendimento exarado pelo ilustre Consultor Tributário, às fls. 157 dos autos, quando assim se expressa:

*“Dúvidas não restam, portanto, quanto ao direito da recorrente quanto ao crédito fiscal. Agora, será correto impedir o exercício desse direito pelo fato de o emitente não ter destacado o ICMS apenas para crédito do adquirente, consoante previsão contida no artigo 446 § 2º do Decreto 24.569/97?*

*Entendemos que o destaque do imposto na nota fiscal é de relevância para o fisco, mas a nosso ver, não seria o descumprimento dessa obrigação por parte do emitente óbice a que o destinatário deixe de usufruir do direito inerente a operação registrada nas notas fiscais em questão."*

A meu entender, a obrigação imposta não tem o condão de anular ou restringir o direito ao crédito fiscal, pois não tem o poder de se sobrepor ao princípio da não-cumulatividade, motivo pelo qual, entendo que se trata de uma infração a ensejar até a aplicação de multa formal, não se encontrando no entanto apta a materializar a acusação fiscal de "Crédito Indevido".

Consigno, que entendo imprescindível a emissão da nota fiscal para atestar a materialidade jurídica da operação, todavia não vislumbro apenas a irregularidade apontada nos autos como suficiente para obstar a utilização do crédito fiscal em tela.

Por derradeiro e em síntese, cumpre mencionar, que as operações em tela efetivamente ocorreram, que houve a devida escrituração das notas fiscais no livro competente, que estas notas fiscais possuem preenchidos todos os seus requisitos formais de validade (exceção do destaque do ICMS para efeito de crédito do adquirente) e que não apresentam as características impeditivas de vedação ao crédito fiscal elencadas no artigo 65 do Decreto nº 24.569/97.

Pelas considerações expostas, VOTO no sentido de que, se Conheça do Recurso Voluntário, dando-lhe Provimento, para reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância, julgando o feito fiscal "Improcedente", nos termos do Parecer da Consultoria Tributária e em desacordo com o pronunciamento oral em sessão do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

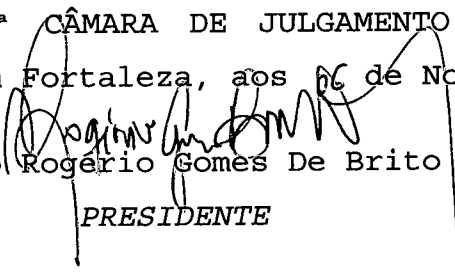
Eis como entendo a questão.

**DECISÃO**

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente: PICCILLI TRANSPORTES LTDA e recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso voluntário, resolve, por maioria de votos, dar-lhe provimento para reformar a decisão condenatória proferida em 1ª Instância, e julgar **improcedente** a acusação fiscal, nos termos do voto da Conselheira Relatora e contrariamente ao parecer do representante da douta PGE, alterado oralmente em sessão, e constante dos autos mediante Despacho, pela manutenção da procedência da acusação fiscal. Foi voto vencido o da conselheira Eridan Régis de Freitas, que se manifestou pela procedência da autuação.


SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 06 de Novembro de 2007.

  
Alfredo Rogério Gomes De Brito

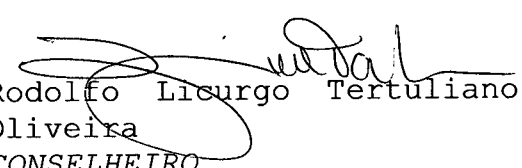
PRESIDENTE

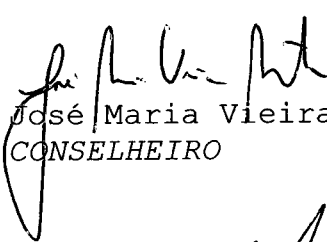


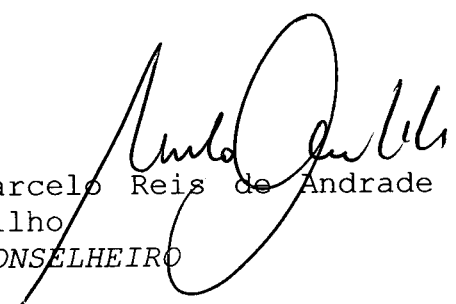
  
Regineusa de Aguiar Miranda  
CONSELHEIRA

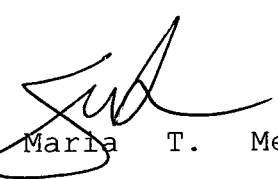
  
Vanessa Albuquerque Valente  
CONSELHEIRA

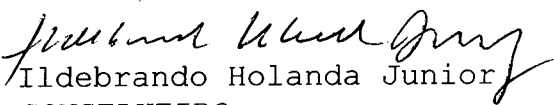
  
Francisca Marta de Sousa  
CONSELHEIRA ~~DE~~ LATORA


  
Rodolfo Licurgo Tertuliano de  
Oliveira  
7/ CONSELHEIRO

  
José Maria Vieira Mota  
CONSELHEIRO

  
Marcelo Reis de Andrade Santos  
Filho  
CONSELHEIRO

  
Sandra Maria T. Menezes de  
Castro  
CONSELHEIRA

  
Ildebrando Holanda Junior  
CONSELHEIRO

  
Ubitatan Ferreira de Andrade  
PROCURADOR DO ESTADO