



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - 3a. Câmara de Julgamento

| | |
|---------------------------------|--------------------------------------|
| RESOLUÇÃO Nº: | 0057/2022 |
| PROCESSO Nº: | 1/0089/2019 |
| AUTO DE INFRAÇÃO Nº: | 1/2018.14298-5 |
| RECORRENTE: | Pena Indústria e Comércio Ltda |
| RECORRIDO: | Célula de Julgamento de 1ª Instância |
| CONSELHEIRO RELATOR: | José Ernane Santos |
| 10ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: | 29 de março de 2022 |

EMENTA: ICMS. FALTA DE ESTORNO DO ICMS DE COMPRAS QUANDO A SAÍDA OCORREU EM OPERAÇÃO ISENTA OU NÃO TRIBUTADA. VENDA PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. ERRO NA APLICAÇÃO DA METODOLOGIA. Contribuinte do ramo da indústria de confecções efetuou vendas de mercadorias adquiridas de terceiros para clientes estabelecidos na Zona Franca de Manaus, deixando, todavia, de fazer o estorno do crédito relativo a essas vendas, o qual fora aproveitado por ocasião da compra para comercialização. Ofensa ao art. 65 do Decreto 24.569/97. A fiscalização efetuou a apuração do crédito indevido sem considerar a existência de saldo credor na conta gráfica do contribuinte em todos os meses do exercício fiscalizado, resultando em dúvidas quanto à liquidez e à certeza do crédito tributário objeto da autuação. Afastado, por maioria de votos, o pedido apresentado pelo representante da PGE de encaminhamento à perícia para ajustes na conta gráfica e para apresentação de novo relatório totalizador, observando o saldo credor do contribuinte. Decisão de mérito por unanimidade de votos e de acordo com o entendimento do representante da Procuradoria Geral do Estado proferido em sessão, reformando a decisão de primeira instância e declarando a nulidade formal do lançamento, por erro na aplicação da metodologia.

PALAVRAS-CHAVE: Crédito Indevido. Ausência de Estorno. Venda para a Zona Franca de Manaus. Erro na aplicação da metodologia. Saldo credor na conta gráfica do contribuinte não considerada. Nulidade formal.

RELATÓRIO

O presente processo trata da suposta infração, pelo contribuinte, aos arts. 57 e 65 do Decreto nº 24.569/97. Assim descreve a peça inaugural:

“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. APÓS ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL E ARQUIVOS ELETRÔNICOS CONSTATAMOS QUE O CONTRIBUINTE NÃO EFETIVOU O ESTORNO DO CRÉDITO APROVEITADO INTEGRALMENTE NAS COMPRAS DE TERCEIROS E VENDIDOS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS.”

Às fls. 3 o Auditor traz um demonstrativo do crédito listando, mês a mês, no ano de 2014, o tributo devido, a multa e o total.

Em OUTRAS INFORMAÇÕES (fls. 4), esclarece que analisou os dados do contribuinte e dos contribuintes que com ele transacionaram no período de 01/01/2014 a 31/12/2015, importou as informações constantes nas EFDs e fez os cruzamentos que lhe permitiram verificar com precisão e minúcias as operações comerciais da autuada.

Informa que, verificando os documentos e registros da empresa no SPED, constatou que ela efetuou vendas e escriturou no CFOP 6110 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio) e não fez o estorno do crédito aproveitado nas compras para comercialização (CFOP 2102 e 3102) como determinado pelo art. 36 do Decreto 30.372/2010, e o art. 65 do Decreto 24.569/97.

Para chegar ao montante do crédito que considera indevidamente aproveitado, o atuante pegou o valor das vendas para a Zona Franca (CFOP 6110), dividiu pelo valor das compras para comercialização (CFOP 2102 e 3102) e aplicou o percentual encontrado sobre o valor do ICMS aproveitado nas compras para comercialização.

Apurado o crédito, aplicou a multa de uma vez o valor do imposto, conforme art. 123, II, A, da Lei 12.670/96, na redação alterada pela Lei 13.418/03.

Juntou cópia do mandado de ação fiscal nº 2018.00891, termos de início e de conclusão da fiscalização, termo de intimação nº 2018.10802, um CD e protocolo de entrega de documentos.

O contribuinte rebate o lançamento através de tempestiva impugnação que repousa às fls. 18/23, na qual inicia arguindo a nulidade pelo fato de o lançamento ter-se dado de forma obscura e generalista, impossibilitando ao contribuinte verificar a regularidade do crédito glosado pelo agente fiscal

Assevera que o método adotado pelo auditor fiscal atuante é lastreado tão somente em presunções, seguindo um rito por ele mesmo criado sem qualquer respaldo na legislação, tendo resultado em lançamento obscuro.

Por entender que a autuação contém obscuridade, presunções sem lastro na legislação, procedimento sem previsão normativa e emprego de generalidade na obtenção do valor do crédito glosado, situações que mitigam o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, pugna pela declaração de nulidade da autuação.

Na defesa de mérito, pugna também pela improcedência por entender que no decorrer do período fiscalizado o Decreto nº 30.372/2010 não estava mais em vigor, tendo sido derogado desde abril de 2014 pelo Decreto 31.471/2014, passando a ser permitida a manutenção de crédito nas operações com destino à Zona Franca de Manaus, às Áreas de Livre Comércio e aos municípios amazonenses de Presidente Figueiredo e Rio Preto da Eva.

Assevera que em virtude da alteração havida, mesmo com a operação de saída sendo isenta, a empresa industrial pode manter os créditos da compra de insumos, de modo que é indevida a glosa realizada pela fiscalização, o que torna improcedente a autuação.

Termina requerendo a nulidade do lançamento pelos motivos elencados em preliminar, ou sua improcedência, tendo em vista o disposto no art. 36, § 4º do Decreto 31.471/2014, que prevê a manutenção dos créditos nas comercializações com a ZFM.

No julgado de primeira instância, que repousa às fls. 52/57, a ilustre julgadora singular não acatou as razões da impugnação, declarando procedente a ação fiscal em sua inteireza.

Quanto à preliminar, afirma a julgadora que a autuação está bastante clara e que a autuada não trouxe as provas necessárias para desconstituir o lançamento do crédito tributário.

Irresignado, o contribuinte interpôs recurso ordinário (fls. 46-v/49-v), no qual manifesta o pleito pela reforma da decisão singular, reiterando os argumentos aduzidos em sede de impugnação.

Os autos foram encaminhados à Célula de Assessoria Processual Tributária, cujo parecer dormita às fls. 52/57-v).

A atenta parecerista observa que em todos os períodos de 2014 a empresa apresentou saldo credor de ICMS, o que não foi observado nem mencionado pela autoridade atuante, destacando que esse fato requer metodologia adequada para que se identifique realmente qual o valor do ICMS devido e o valor da multa a ser aplicada.

Opina, em conclusão, pela improcedência do feito fiscal.

É o que importa relatar.

FUNDAMENTAÇÃO

Conforme se depreende do caderno processual, especialmente da folha inicial do auto de infração, o contribuinte é acusado de aproveitar-se de crédito obtido nas compras feitas para revenda nas situações em que parte dessas mercadorias foram vendidas com isenção para clientes dele estabelecidos na Zona Franca de Manaus. Entendendo que o contribuinte deveria ter feito o estorno de crédito proporcional aos valores vendidos para a ZFM, o auditor lançou o valor do imposto que considerou indevidamente aproveitado e acrescentou a penalidade prevista no artigo 123, II, A, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/2003.

Com efeito, o Decreto 24.569/97 traz em seu art. 66 o seguinte teor:

“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;”

As notas fiscais que ocasionaram a lavratura do auto de infração em apreço lastreiam vendas feitas à Zona Franca de Manaus, portanto com isenção do ICMS, conforme preceitua o art. 36 do Decreto nº 31.471/2014.

Ocorre que quando comprou as mercadorias objeto dessas notas fiscais de vendas à ZFM o contribuinte não sabia que seriam vendidas com isenção ou não tributação, por isso creditou-se integralmente do ICMS destacado.

É certo que o art. 36 do Decreto 31.471/2014, o qual declara a isenção do ICMS nas saídas para a Zona Franca de Manaus - situação que reclama o estorno do crédito -, faz

uma exceção no seu § 4º, permitindo a manutenção do crédito em algumas situações. Vejamos:

“Art. 36. [...]

[...]

*“§ 4º Nas operações de que trata este artigo, quando promovidas por estabelecimento industrial, fica assegurada a **manutenção dos créditos relativos às matérias-primas, materiais secundários e material de embalagem utilizados na fabricação dos produtos objeto da isenção**, salvo quando se tratar de produtos que estejam sujeitos a estorno de créditos nos termos de legislação específica.” (g.n.)*

Todavia, as operações que ocasionaram o lançamento fiscal em tela não se enquadram em nenhuma das exceções citadas no parágrafo acima transcrito, posto que se referem a venda de mercadorias que o contribuinte adquiriu de terceiros e destinou à revenda. Não se trata de matérias-primas, materiais secundários nem material de embalagem utilizados na fabricação dos produtos objeto da isenção.

Desse modo, realmente não poderia a autuada manter os créditos das mercadorias adquiridas de terceiros quando estas mesmas mercadorias foram revendidas em operações isentas.

Todavia, no presente caso, percebe-se uma falha na metodologia aplicada pelo agente fiscal para apuração do crédito, a qual vicia todo o lançamento.

É que, de acordo com a análise feita pela atenta Assessora Processual Tributária, o contribuinte apresentou saldo credor de ICMS em todos os períodos de apuração do ano de 2014 (fls. 55-v), conforme demonstra em sua EFD, fato não mencionado pelo agente fiscal atuante.

A existência de saldo credor nos períodos de apuração incluídos no levantamento fiscal exigia que a Autoridade Atuante fizesse a recomposição da conta gráfica do contribuinte a cada mês, de modo que os créditos aproveitados indevidamente, aqueles que não foram estornados, pudessem ser excluídos da apuração e elaborado novo comparativo entre créditos e débitos. Dessa forma seria possível descobrir se a falta do estorno repercutiu ou não no saldo credor ou a recolher de cada período, enfim, se o contribuinte é devedor de imposto e multa ou somente de multa, e dessa forma realizar o lançamento correto.

Nessa fase processual, fazer a recomposição da conta gráfica, mais ainda considerando a existência de diversos autos de infração lavrados durante a mesma ação fiscal e referentes aos mesmos períodos de apuração implica em clara novação, alteração da metodologia, ou mesmo, supressão de instância, haja vista que essa providência era pra ter sido tomada no nascedouro do feito fiscal, o auto de infração.

Nem mesmo o envio dos autos à Célula de Perícia poderia corrigir a falha, já que, nos termos do § 3º do art. 98 da Lei 15.614/2014, a perícia não pode modificar a metodologia utilizada na autuação.

Conclui-se que a utilização de metodologia inadequada para a elaboração dos relatórios que embasam o auto de infração suscita fundadas dúvidas quanto à acuracidade do lançamento proposto, impossibilitando ao julgador aferir a liquidez e a certeza do crédito tributário.

Por outro lado, a documentação constante dos autos também não permite concluir pela não existência de infração às normas tributárias vigentes, pelo que este relator não encontra elementos que permitam declarar a improcedência da autuação.

Nessas situações, impõe-se reconhecer a nulidade do lançamento, conforme já tem decidido, inclusive, a Câmara Superior desse CRT:

“RES. 053/2018 – ICMS - 1. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NO TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE O POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA 2. Base de cálculo obtida com aplicação de 28% de margem de agregação utilizada de forma equivocada. 3. Auto de infração julgado NULO, por unanimidade de votos, tendo em vista que a metodologia utilizada pela fiscalização não permite aferir os valores exatos para dar certeza e liquidez ao crédito lançado. 4. Ratificado julgamento monocrático. Decisão em consonância com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. 5. Decisão amparada no art. art. 32 da Lei 12.732/97.” (g.n.)

VOTO

Com esteio na fundamentação supra, VOTO no sentido de que seja conhecido o recurso ordinário, por tempestivo, e dado provimento para modificar a decisão de total procedência proferida na primeira instância e declarar a nulidade do lançamento, haja vista a existência de erro na metodologia aplicada para apuração do crédito.

DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente Pena Indústria e Comércio Ltda e Recorrida a Célula de Julgamento de Primeira Instância, resolvem os membros da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer

do recurso ordinário interposto, por maioria de votos, afastar o pedido de encaminhamento do processo à Célula de perícias apresentado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado para: **1.** efetuar os ajustes na conta gráfica do contribuinte, excluindo os valores referentes às operações de vendas de mercadorias adquiridas de terceiros, CFOP 6102; **2.** verificar a apuração em conjunto com os 5 (cinco) autos de infração lavrados, para fins de se constatar a extensão dos créditos indevidos. **3.** apresentar um novo relatório totalizador, após a recomposição da conta gráfica, observando o saldo credor do contribuinte. Foi voto vencido a Conselheira Lúcia de Fátima Dantas Muniz. No mérito, por unanimidade de votos, resolvem os membros da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, conhecer do recurso, dar provimento, modificando a decisão exarada em instância singular, declarando a **nulidade formal** do lançamento, por erro na aplicação da metodologia. Decisão nos termos do voto do conselheiro relator e em consonância com o entendimento proferido em sessão pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Sala das Sessões da Terceira Câmara de Julgamento do CONAT, em Fortaleza, CE, aos 26 de abril de 2022.

JOSÉ ERNANE SANTOS

Relator

Ciente

ANTÔNIA HELENA TEIXEIRA GOMES

Presidente

ANDRÉ GUSTAVO CARREIRO PEREIRA

Procurador do Estado