



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
3ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO Nº 101 - 2021

29ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL OCORRIDA EM 27/05/2021

PROCESSO Nº 1/728/2018

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2017.21811

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

AUTUANTES: GERUSA MARÍLIA ALVES MELQUIADES DE LIMA, MAT. 105.7771-3

FRANCISCO JOSÉ VALE MATOS, MAT. 062140-1-0

AUTUADO: VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A, CGF Nº 06.897.121-4

RELATOR: CONSELHEIRO MARCOS ANTONIO AIRES RIBEIRO

**EMENTA:** ICMS – 1. CRÉDITO INDEVIDO. Durante o exercício 2013, constatou-se que o contribuinte se creditou, na EFD, do ICMS-FRETE com cláusula CIF, em valor superior ao permitido pela legislação, da importância de R\$ 156.972,12. 2. Intimado, o contribuinte apresentou comprovantes do FRETE-CIF e guias de recolhimentos do ICMS-FRETE-CIF que totalizaram o valor de R\$ 627.964,76, quantia inferior ao creditado na conta gráfica, que foi de R\$ 784.936,88, sendo autuado pela diferença de R\$ 156.972,12. 3. Auto de infração julgado **PROCEDENTE**, por unanimidade de votos, pela 3ª Câmara, que deu provimento ao Reexame Necessário para reformar a decisão singular de improcedência, nos termos do voto do Relator, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, consoante manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. 4. **Decisão que rejeita o julgamento singular de improcedência, mantendo a acusação fiscal em todos os seus termos, aplicando a penalidade sugerida pelos autuantes prevista no art. 123, II, a, da lei nº 12.670/96, alterado pela lei nº 13.418/03.**

**PALAVRAS-CHAVE:** CRÉDITO INDEVIDO. ICMS-FRETE. GUIAS DE RECOLHIMENTO. EFD. PROCEDENTE.



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**  
**3ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

---

**RELATÓRIO**

Cuida a acusação fiscal de imputar ao contribuinte a penalidade incursa no art. 123, II, a da lei nº 12.670/96, alterado pela lei nº 13.418/03, por infração aos artigos 57, 65 e 245, do Decreto nº 24.569/97.

De acordo com os autuantes, o contribuinte, no decorrer do exercício fiscal de 2013, contratou serviços de transporte de carga com cláusula CIF, creditando-se, na EFD, do ICMS-FRETE, em valor superior ao devidamente justificado, restando assim uma diferença de crédito fiscal indevidamente aproveitado, na importância de R\$ 156.972,12.

O demonstrativo da diferença de ICMS-FRETE indevidamente aproveitado repousa nas fls.5 dos autos.

Instruem o feito fiscal as Informações Complementares (fls.3/7), o Mandado de Ação Fiscal nº 2017.06115 (fls.8), Termo de Início de Fiscalização nº 2017.09609 (fls.9), Termo de Intimação nº 2017.11925 (fls.10) e Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2017.16334 (fls.11), Planilha de Fiscalização – Diferença ICMS-FRETE (fls.12/14) e Guias de Recolhimento do ICMS-FRETE (fls.15/38).

Inconformado o contribuinte ingressa com Impugnação ao auto de infração, na qual, após breve resumo dos fatos, argumenta, preliminarmente, irregularidade do Termo de Conclusão, ausência de indicação da legislação, base de cálculo e alíquota do imposto, o que afrontaria o art. 30 c/c o art. 53, do Decreto nº 25.468/99.

No mérito, alega que a diferença cobrada pela Fiscalização se refere ao crédito presumido de 20% a que tem direito na condição de substituto tributário, quando tomador de serviço de transporte de carga prestado por transportadores autônomos ou de outros Estados, e ainda o caráter confiscatório da multa e a incidência indevida da SELIC sobre a multa de ofício.

Ao final, pugna pela nulidade do auto de infração ou, caso denegada, pela improcedência do feito fiscal ou, alternativamente, se indeferida, seja reduzida a penalidade, aplicando-se os benefícios do parágrafo único do art. 126 da lei nº 12.670/96, alterado pela lei nº 13.418/03 e que se corrija a incidência dos juros moratórios com base



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**  
**3ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

---

na SELIC. Subsidiariamente, roga pelo deferimento do pedido de perícia.

O julgamento singular, por sua vez, afasta os argumentos preliminares apresentados pela Defesa por entendê-los insubsistentes face à legislação do ICMS, para, no mérito, deferir a pretensão do contribuinte, julgando improcedente a acusação fiscal relatada nos autos.

Por se tratar de decisão contrária à Fazenda Pública, os autos são enviados para Reexame Necessário.

A Defesa, satisfeita com o resultado, não recorre da decisão singular.

No Parecer, a Assessoria Processual Tributária discorda da decisão singular de mérito, sugerindo dar provimento ao Reexame Necessário com o fim de modificá-la de improcedente para procedente.

Em Memoriais de Julgamento e Sustentação Oral, o contribuinte reitera a tese inicial de defesa.

É o relatório.

**VOTO DO RELATOR**

Trata o presente voto de apreciação de Reexame Necessário em face de decisão de improcedência do auto de infração proferida pela 1ª Instância de Julgamento, no sentido de reformar a decisão singular, declarando procedente o feito fiscal.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade.

Segundo relato do autuante, o contribuinte, no decorrer do exercício fiscal de 2013, contratou serviços de transporte de carga com cláusula CIF, creditando-se, na EFD, do ICMS-FRETE, em valor superior ao devidamente justificado, restando assim uma diferença de crédito fiscal indevidamente aproveitado, na importância de R\$ 156.972,12.

O tema sob exame encontra-se precisamente delineado na legislação fiscal, nos artigos 57, 64, V e 245, do RICMS (Decreto nº 24.569/97), convênio ICMS nº 106/96 (que dispõe sobre a concessão de crédito presumido no serviço de transporte) e convênio ICMS nº 25/90 (que trata da responsabilidade pelo pagamento do imposto pelo remetente



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
3ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

---

da mercadoria na prestação do serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou transportador de outro Estado) e na IN nº 08/2012 (que estabelece valores de referência de base de cálculo do ICMS incidente sobre o serviço de transporte rodoviário de carga).

A materialidade dos fatos encontra-se lastreada nos documentos fiscais que repousam nas fls. 5, 12/14 e 15/38, nas quais constam a diferença de ICMS-FRETE indevidamente aproveitado, Planilha de Fiscalização – Diferença ICMS-FRETE e Guias de Recolhimento do ICMS-FRETE.

Inicialmente, ficam afastadas as preliminares de irregularidade do Termo de Conclusão por ausência de indicação da legislação, base de cálculo e alíquota do imposto, o que, supostamente, afrontaria o direito de defesa do contribuinte consubstanciado nos artigos 30 e 53 do Decreto nº 25.469/99, uma vez que bem articulados e materializados nos autos os fatos acusatórios, não restando dúvidas do objeto e clareza da acusação fiscal, não ocasionando a mera ausência de aspectos formais prejuízo às garantias processuais constitucionais do contribuinte, em especial, o devido processo legal, de que são corolários o contraditório e a ampla defesa, tanto que, em sede de impugnação, a Defesa mostra perfeita compreensão jurídica dos fatos, trazendo à baila todo seu inconformismo, ponto a ponto (inclusive em sustentação oral), os quais foram todos objeto de discussão neste Colegiado.

Em relação ao pedido de perícia, fica prejudicada a pretensão do contribuinte pela ausência dos requisitos processuais de admissibilidade previstos no art. 93, §1º e art. 97, inciso III, da Lei nº 15.614/2014, em especial, por não exigir a temática sob análise conhecimento técnico especializado da matéria, não tratando o caso aqui de questão de prova, mas sim de interpretação e aplicação da legislação fiscal ao caso concreto.

No que diz respeito ao caráter confiscatório da multa, não encontra guarida o argumento suscitado pela Defesa, vez que não cabe ao Conselho deixar de aplicar norma fiscal válida e em pleno vigor sob o fundamento de inconstitucionalidade, consoante o art. 48, § 2º, da lei nº 15.614/2014.



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
3ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

---

Quanto ao pedido de aplicação da penalidade mais branda prevista no art. 126, parágrafo único, da lei nº 12.670/96, não merece prosperar, primeiro, porque a substituição de penalidade por outra mais suave decorre da ausência de prejuízo ao Fisco, relativamente à obrigação principal, o que não acontece no caso presente, em que o contribuinte creditou-se indevidamente do imposto; segundo, porque a infração fiscal de que se trata encontra-se perfeitamente tipificada na penalidade sugerida pelos autuantes.

No que se refere à incidência da SELIC sobre a multa de ofício, cabe dizer que a atualização monetária do crédito tributário não integra o escopo de apreciação deste Colegiado (art. 2º da lei nº 15.614/2014).

No mérito, o que se conclui é que não encontra amparo na legislação a conduta praticada pelo contribuinte, pelos motivos a seguir expostos.

De acordo com os autuantes, o contribuinte, no decorrer do exercício fiscal de 2013, contratou serviços de transporte de carga com cláusula CIF, creditando-se, na EFD, do ICMS-FRETE, em valor superior ao devidamente justificado, restando assim uma diferença de crédito fiscal indevidamente aproveitado, na importância de R\$ 156.972,12.

O contribuinte, por sua vez, alega que a diferença cobrada pela Fiscalização se refere ao crédito presumido de 20% de que se apropriou na condição de substituto tributário, por ser tomador de serviço de transporte de carga prestado por transportadores autônomos ou de outros Estados, a que as transportadoras teriam direito consoante o previsto no convênio nº 106/96 e art. 64, V, do RICMS.

Acrescenta que, mesmo não sendo um prestador de serviço de transporte, tem direito a apropriar-se do crédito presumido, uma vez que existe uma operação de substituição tributária em sua totalidade.

Considerando que o transportador autônomo não dispõe de escrituração fiscal, tampouco emite conhecimento de transporte eletrônico, por interpretação tributária, o contribuinte poderia apropriar-se do percentual de 20% a título de crédito presumido nas operações de transporte sob frete CIF, quando responsável pela retenção e recolhimento do imposto devido.

Contudo, não constitui essa a melhor interpretação da legislação fiscal.



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
3ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

---

Segundo a legislação, poderá ser atribuída ao contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto, na condição de substituto tributário, assim como lhe será conferido o correspondente direito ao crédito na prestação de serviços de transporte de carga por transportador autônomo ou por transportador de outra unidade da Federação não inscrito no cadastro de contribuintes do Estado, segundo convênio nº 25/90 e art. 245 do Decreto nº 24.569/97, respectivamente, não restando dúvida, portanto, quanto ao direito de crédito do contribuinte.

A controvérsia se situa então em torno da forma de apropriação do crédito presumido de 20% concedido aos estabelecimentos de transporte, previsto no art.64, V, do RICMS e convênio nº 106/96.

O crédito presumido de que se trata é um tratamento tributário concedido aos estabelecimentos prestadores de serviço de transporte, um benefício fiscal destinado às transportadoras que, opcionalmente, poderão utilizá-lo em substituição ao regime normal de tributação, conforme previsto na cláusula primeira do convênio nº 106/96.

Esse mesmo dispositivo, em homenagem ao Princípio da Isonomia Tributária, no seu § 3º, alcança também o prestador de serviço não obrigado à escrituração fiscal, que é o caso dos autônomos e transportadoras de outros Estados não cadastradas, os quais se apropriarão do crédito no próprio documento de arrecadação, fazendo constar no documento fiscal que acompanha o trânsito da mercadoria as informações do § 1º da cláusula segunda do convênio 25/90, a saber, preço, base de cálculo, alíquota, valor do imposto, etc.

Nesse sentido, o contribuinte, por ser tomador de serviço de transporte de carga, na condição de substituto tributário, deve apropriar-se do crédito presumido de 20%, observando o mesmo procedimento adotado por transportadores autônomos ou de outros Estados previsto no art. 2º, I e II, § 1º, da IN nº 08/2012, na forma determinada pelo art. 64, V, do RICMS, aplicando carga tributária reduzida de 13,6% ou 9,6%, conforme sejam as alíquotas incidentes na prestação do serviço de transporte de carga 17% ou 12%, respectivamente.



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**  
**3ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

Máxime que a concessão de crédito presumido deve ocorrer sempre restritivamente, sob pena de o intérprete ampliar o escopo legislativo de aplicação da norma, de modo que equivocado o procedimento adotado pelo contribuinte de creditar-se, na apuração da EFD, de 20% do ICMS devido (procedimento adotado pelas transportadoras do Regime Normal), vez que já se apropria com a aplicação da carga tributária reduzida anteriormente citada.

Acertada, portanto, a acusação fiscal em glosar o crédito aproveitado em valores superiores ao permitido pela legislação.

Diante do exposto, **VOTO** pelo conhecimento do Reexame Necessário, dando-lhe provimento para **REFORMAR** a decisão de 1ª Instância de improcedência do auto de infração, declarando o feito fiscal **PROCEDENTE**, conforme Parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

O demonstrativo do crédito tributário é o seguinte (fls.3):

Mês/Ano	01/2013	02/2013	03/2013	04/2013	05/2013
ICMS	R\$13.207,03	R\$10.547,67	R\$11.378,93	R\$13.077,86	R\$12.998,40
MULTA	R\$13.207,03	R\$10.547,67	R\$11.378,93	R\$13.077,86	R\$12.998,40
<b>TOTAL</b>	<b>R\$26.414,06</b>	<b>R\$21.095,34</b>	<b>R\$22.757,86</b>	<b>R\$26.155,72</b>	<b>R\$25.996,80</b>

Mês/Ano	06/2013	07/2013	08/2013	09/2013	10/2013
ICMS	R\$11.693,17	R\$12.831,09	R\$13.543,81	R\$15.531,44	R\$15.008,36
MULTA	R\$11.693,17	R\$12.831,09	R\$13.543,81	R\$15.531,44	R\$15.008,36
<b>TOTAL</b>	<b>R\$23.386,34</b>	<b>R\$25.662,18</b>	<b>R\$27.087,62</b>	<b>R\$31.062,88</b>	<b>R\$30.016,72</b>

Mês/Ano	11/2013	12/2013	Valor global da autuação	
ICMS	R\$13.745,34	R\$13.409,02		R\$156.972,12
MULTA	R\$13.745,34	R\$13.409,02		R\$156.972,12
<b>TOTAL</b>	<b>R\$27.490,68</b>	<b>R\$26.818,04</b>		<b>R\$313.944,24</b>

Eis o voto.



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
3ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

---

**DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que recorrente/recorrida a Célula de Julgamento de 1ª Instância. A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Reexame Necessário interposto para dar-lhe provimento, no sentido de reformar a decisão singular de improcedência e jogar **PROCEDENTE** o auto de infração, mantendo a acusação fiscal em todos os seus termos, aplicando a penalidade sugerida pelos autuantes incurso no art. 123, II, a, da lei nº 12.670/96, alterado pela lei nº 13.418/03, nos termos do voto do Conselheiro Relator, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, consoante manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

SALA VIRTUAL DAS SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza-Ce, 23 de Agosto 2021.

**MARCOS ANTONIO AIRES  
RIBEIRO:68376448315**

Assinado de forma digital por  
MARCOS ANTONIO AIRES  
RIBEIRO:68376448315  
Dados: 2021.07.20 08:59:59 -03'00'

**Marcos Antonio Aires Ribeiro**  
CONSELHEIRO

**FRANCISCO  
WELLINGTON AVILA  
PEREIRA**

Assinado de forma digital por  
FRANCISCO WELLINGTON AVILA  
PEREIRA  
Dados: 2021.08.11 10:09:22 -03'00'

**Francisco Wellington Ávila Pereira**  
PRESIDENTE DA 3ª CÂMARA

**André Gustavo Carreiro Pereira**  
PROCURADOR DO ESTADO