



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

**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

RESOLUÇÃO Nº 022/2023

50ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 06/12/2022

PROCESSO Nº: 1/4053/2018 - AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/201807577

RECORRENTE: MELBROS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRO RELATOR: THYAGO DA SILVA BEZERRA

EMENTA: ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. NÃO APROVEITADO. PROCEDÊNCIA.

1. Contribuinte acusado de se aproveitar indevidamente de créditos de ICMS provenientes de aquisições de energia elétrica utilizada na fabricação de produtos sujeitos ao diferimento do imposto. 2. Infringência aos artigos 65, 66 e 69 do Decreto nº 24.569/97 e penalidade prevista no art. 123, Inciso II, alínea "a", com a atenuante constante no mesmo dispositivo, §5º, I, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017. 3. Recurso ordinário conhecido e não provido. Decisão pela **PROCEDÊNCIA** por unanimidade de votos, nos termos do Parecer da Assessoria Tributária do CONAT e de acordo à manifestação oral do Procurador do Estado.

Palavras chaves: ICMS. Crédito Indevido. Não aproveitado. Multa. Procedência.

RELATÓRIO

A presente demanda versa sobre o **Auto de Infração nº 1/201807577**, lavrado em função do seguinte relato:

“LANÇAR CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS, NA HIPÓTESE DO MESMO NÃO TER SIDO APROVEITADO.

REFAZENDO A APURAÇÃO FICOU EVIDENCIADO QUE EM DEZEMBRO DE 2015 A EMPRESA TERIA UM SALDO DE R\$ 573,30 DEVEDOR, DESTA FORMA O SALDO CREDOR DE R\$ 35.277,79 QUE CONSTA NA APURAÇÃO EM DEZEMBRO DE 2015 REFERE-SE À CRÉDITOS INDEVIDOS QUE NÃO FORAM APROVEITADOS, DEVENDO SER REALIZADO O ESTORNO DO MESMO.”

De acordo com o auditor fiscal, houve a infringência aos artigos 65, 66 e 69 do Decreto nº 24.569/97, sugerindo a penalidade inserta no art. 123, Inciso II, alínea "a", com a atenuante constante no mesmo dispositivo, §5º, I, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017.

Constam no caderno processual os documentos alusivos ao procedimento de fiscalização e comprobatórios da acusação fiscal. O contribuinte depois de intimado do auto de infração apresentou impugnação conforme documento que dormita às fls. 22/39 dos autos.

Na Instância prima o auto de infração teve o Julgamento nº 686/2019 pela **PROCEDÊNCIA** da autuação.

Inconformada com a decisão singular, a empresa interpôs Recurso Ordinário ao Conselho de Recursos Tributários. A c. 4ª Câmara de Julgamento do CRT, na 2ª Sessão Ordinária de 28 de janeiro de 2020, entendeu pela nulidade da decisão de 1ª instância (Resolução nº 63/2020), por ter a julgadora de 1ª instância ter deixado de ser manifestar sobre os argumentos de defesa, observe-se:

“EMENTA: ICMS - LANÇAMENTO DE CRÉDITO INDEVIDO. 1. Período da infração: 12/2015. 2. A julgadora singular deixou de apreciar argumento apresentado pela defesa, caracterizando supressão de instância e afrontando os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório. 3. Nulidade do julgamento de 1ª Instância com o retorno dos autos à Instância singular para novo julgamento. 4. Amparo legal: art. 83 da Lei nº 15.614/2014. 5. Decisão por maioria de votos, nos termos do Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.”

Cumprindo a decisão supracitada, o julgador de 1ª instância proferiu novo Julgamento nº 1778/2021 mantendo a decisão de **PROCEDÊNCIA** da autuação, motivo pelo qual a empresa interpôs Recurso Ordinário de fls. 107/117, apontando que a infração é improcedente, tendo em vista que:

- i. o diferimento não se trata de desoneração fiscal, o que autoriza a manutenção dos créditos decorrentes da aquisição de energia elétrica na industrialização por encomenda;

- ii. o valor da despesa é incorporado ao preço do serviço de industrialização cobrado do encomendante;
- iii. a encomendante, ao dar a saída ao produto resultante da industrialização, que é o calçado, o submete à tributação, com base de cálculo que abrange o custo da industrialização.

A Célula de Assessoria Processual Tributária, em seu Parecer nº 111/2022, se manifesta pelo conhecimento do Recurso Ordinário, para negar-lhe provimento e confirmar a decisão de primeira instância de PROCEDÊNCIA.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR

Trata-se de recurso ordinário interposto pela empresa acima citada contra decisão singular de procedência do auto de infração.

A acusação fiscal tem como motivo o fato da contribuinte ter se creditado indevidamente de ICMS tendo em vista que o contribuinte realiza atividade de industrialização e que no período fiscalizado a quase totalidade de suas saídas ocorreu sem tributação, porque foram contempladas com diferimento. Por essa razão, se encontraria obrigado a estornar os créditos lançados em sua conta gráfica.

A empresa, por sua vez, refuta os argumentos da fiscalização com base nos seguintes elementos:

1. A empresa tem como atividade principal a fabricação de calçados de couro. O valor da despesa relativo à energia elétrica consumida na atividade que realiza é incorporado ao preço do serviço de industrialização cobrado da encomendante;
2. A encomendante, ao dar saída do produto resultante da industrialização, que é o calçado, o submete à tributação, com base de cálculo que abrange o custo de industrialização;
3. Que o não destaque do ICMS nas notas fiscais de saída não implica necessariamente em ausência de tributação. A ausência de destaque do imposto não ocorre só para os

casos de isenção ou suspensão do ICMS, sendo assim, no caso em discussão, não se aplica a regra do estorno.

Contudo, os argumentos trazidos em sede de Recurso Ordinário não merecem prosperar. Explica-se.

Como se sabe, o diferimento trata-se da prorrogação do recolhimento do imposto para etapa posterior, ou seja, haverá o pagamento em momento futuro em relação aos fatos geradores já ocorridos, porém, sem o recolhimento do ICMS, em razão destes estarem diferidos.

Observe que o diferimento é considerado como uma modalidade de substituição tributária antecedente, ou para trás, pois transfere para terceiros o momento do pagamento do imposto para etapa posterior da comercialização de determinada mercadoria.

Esse adiamento provoca o deslocamento da responsabilidade tributária, de contribuinte para um outro sujeito passivo indicado na legislação como responsável (substituto tributário).

Quanto à possibilidade de créditos de ICMS, é certo que tanto a Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, quanto o Decreto nº 24.569/97 (RICMS/CE), nos arts. 57 a 59, vigentes na época dos fatos, reconhecem a não-cumulatividade deste tributo. Dessarte, o imposto de cada operação pode ser compensado com ICMS cobrado na anterior.

Entretanto, referido princípio não é absoluto, podendo o legislador infraconstitucional estabelecer condições nas quais é vedado o crédito do ICMS, em conformidade com os artigos 53 e 54 da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/03. Vejamos:

Art. 53. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele efetuada:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do ICMS, exceto as saídas para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do ICMS, exceto as destinadas ao exterior;

(...)

Art. 54. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do ICMS de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do ICMS;
(...)

Especificamente sobre a operação de industrialização por encomenda, objeto da autuação, o art. 696 do Decreto nº 24.569/97 assim determina:

Art. 696. Nas operações de retorno de que trata esta Seção, sem oneração tributária, os estabelecimentos:

I - remetente, emitirá nota fiscal contendo discriminadamente o valor da mercadoria recebida, o das mercadorias empregadas e o do serviço prestado e:

a) escriturará tal documento no livro Registro de Saídas nas colunas "Documento Fiscal", "Valor Contábil" e "Operações sem Débito do Imposto", pelo valor das mercadorias empregadas e do serviço prestado;

b) efetuará o estorno do crédito do imposto, se existente, relativamente às mercadorias empregadas, diretamente no campo 003 - Estornos de Créditos, do livro Registro de Apuração do ICMS;

II - encomendante, registrará o documento de que trata o inciso I, no livro Registro de Entradas, nas colunas "Documento Fiscal", "Valor Contábil" e "Operações sem Crédito do Imposto", pelo valor das mercadorias empregadas e do serviço prestado.

Na análise dos autos, vê-se que o contribuinte infringiu a vedação legal ao realizar o crédito de energia elétrica empregada na fabricação de mercadorias sujeitas ao diferimento de ICMS, portanto, em operações não tributadas, sendo esta situação de conhecimento da empresa.

Em que pese a argumentação da Recorrente, diferenciando os instrumentos da isenção, não incidência e do diferimento, a legislação alencarina dispõe que, como não há exigibilidade do ICMS nas operações com diferimento, a hipótese normativa do direito ao crédito não se concretiza.

Cumpre ainda destacar a vedação contida no art. 62 da Lei nº 18.185/2022, segundo a qual "Fica vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob fundamento de inconstitucionalidade."

Portanto, como a infração apontada na peça inicial persiste, fica a Recorrente sujeita a sanção prevista no art. 123, inciso II, alínea "a", da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/03, com a atenuante disposta no §5º, I, do mesmo artigo.

Do exposto, pelas linhas traçadas anteriormente decide-se pelo conhecimento do Recurso Ordinário para lhe negar provimento decidindo-se pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração, confirmando a decisão condenatória de 1ª Instância nos termos deste voto, de acordo com

o Parecer da Assessoria Processual Tributária adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO
DEZEMBRO/2015**

BASE DE CÁLCULO	R\$ 35.277,79
MULTA	R\$ 3.527,77
TOTAL	R\$ 3.527,77

DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **MELBROS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. **Decisão:** A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve: por unanimidade de votos negar provimento ao recurso, para afastar o pedido de improcedência requerido pela autuada com fulcro na alegação de que o diferimento não é desoneração fiscal havendo direito ao crédito nas operações quando a saída é de remessa ou retorno de industrialização. A 4ª Câmara, por unanimidade de votos, afasta a improcedência, entendendo que não há direito ao crédito por não haver o ônus tributário nas saídas efetuadas pela recorrente, julgando **PROCEDENTE** a acusação fiscal, nos termos do voto do Conselheiro Relator, em conformidade com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Presente para sustentação oral, o advogado representante da recorrente, Dr. Yuri Gondim de Amorim. A 50ª (quinquagésima) Sessão Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará foi realizada sob a Presidência do Dr. Michel André Bezerra Lima Gradvohl. Presentes à Sessão os Conselheiros Dalcília Bruno Soares, Francisco Wellington Ávila Pereira, Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima, Carlos Mauro Benevides Neto, Thyago da Silva Bezerra e Nelson Bruno do Rego Valença. Presente à sessão o Procurador do Estado, Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária Ana Paula Figueiredo Porto.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 09 de FEVEREIRO de 2023.

Thyago da Silva Bezerra
CONSELHEIRO RELATOR

Michel André Bezerra Lima Gradvohl
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA