



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS 4ª. CAMARA**

RESOLUÇÃO Nº 162/2017

SESSÃO ORDINÁRIA DE: 25 de agosto de 2017. (38ª. SESSÃO)

PROCESSO DE RECURSO Nº: **1/400/2016 AI.: 1/201519478**

RECORRENTE: CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA– CGF: 06. 192383-4

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª. INSTÂNCIA

AUTUANTE: JOHNSON SÁ FERREIRA

CONSELHEIRO RELATOR: JOSÉ AUGUSTO TEIXEIRA

EMENTA: ICMS - CRÉDITO INDEVIDO. 1. O contribuinte se creditou indevidamente dos créditos de mercadorias sujeitas a substituição tributária, sendo vedado o creditamento do ICMS, entretanto foi observado que não foi utilizado o respectivo crédito. 2. Nulidade suscitada é inaplicável em relação ao prazo de 10 (dez) dias aludido no art. 46, § 3º. II da Lei no 12.670/96, somente se aplica à hipótese prevista no § 1º., todavia o crédito é indevido pela vedação contida no art. 65, IV, da Dec. nº 24.569/97. 3. O prazo de decadência para a constituição do crédito tributário é de 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o crédito deveria ter sido lançado, pois a autuação versa sobre descumprimento de obrigação tributária acessória, hipótese em que o prazo decadencial se conta nos termos do art. 173, I, do CTN. 4. Não conhecer do Recurso na parte referente à alegação de que a penalidade aplicada possui caráter confiscatório, ferindo princípio estabelecido na Constituição Federal, por entender que não compete a este órgão de julgamento administrativo afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 48, § 2º da Lei nº 15.614/2014. 5. Amparo legal: art. 46, § 3º, II, da Lei nº 12.670/96, e art. 65, VI, do Dec. 24.569/97. 6. PARCIALMENTE PROCEDENTE a acusação fiscal, em face da mudança introduzida no percentual da multa aplicada (Art. 123, II, "a", combinado com o §5º, I, do mesmo artigo da Lei nº 12.670/96), através da Lei nº 16.258/2017. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas em conformidade com a manifestação oral proferida em sessão, pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. N

PALAVRAS-CHAVE: CRÉDITO INDEVIDO – CRÉDITO DE MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PERÍODO COM SALDO CREDOR – ICMS NÃO APROVEITADO– PARCIAL PROCEDENCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO

RELATÓRIO:

A peça inaugural do processo estampa como acusação: "LANCAR CREDITO INDEVIDO DE ICMS, NA HIPOTESE DE O MESMO NAO TER SIDO APROVEITADO.

O CONTRIBUINTE ESCRITUROU CREDITO INDEVIDO NAO APROVEITADO NO VALOR DE R\$ 242.039,86, OCASIONANDO MULTA DE R\$ 48.407,97 CONFORME CONTA GRAFICA E INFORMACAO COMPLEMENTAR EM ANEXO."

O agente fiscal lança o valor da MULTA no montante de R\$48.407,97, em seguida aponta como dispositivos infringidos: Art. 65, 66 e 69 do Decreto nº 24.569/97 combinado com o Decreto nº 29.560/2008 e sugere como Penalidade: Art. 123, II, "A" c/c § 5º. I, da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13418/03.

Dentre outras informações contidas na informação complementar, reproduziremos abaixo a observação, contida as fls. 04 e 05, vejamos:

"DOS CRÉDITOS

A empresa se creditou indevidamente na apuração do imposto do ICMS de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por carga líquida, conforme decreto nº 29.560/2008, conforme arquivo em anexo com relação de notas fiscais de entrada e aquisição com itens com crédito indevido correspondente a entradas referente transferências e aquisições de mercadorias.

Sendo assim, fica caracterizado que a empresa se creditou indevidamente do ICMS nas operações de entradas, cujas operações subsequentes saiam sem débitos do imposto, conforme art. 65, inciso VI, abaixo transcrito:

"Art. 65 - Fica vedado o creditamento do ICMS nas seguintes hipóteses:

Inciso VI — entrada de mercadoria e respectivo serviço, quando for o caso, recebido para comercialização, quando sua posterior saída ocorra sem débito de imposto. '

DA CONTA GRÁFICA

Recalculados os valores de crédito corretos de acordo com a legislação do ICMS pertinente ao contribuinte fiscalizado referente ao ano de 2010 da empresa citada, foram refeitas as apurações mensais conforme Conta Gráfica do ICMS em anexo, onde constam o saldo final de dezembro de 2009, os créditos informados pelo contribuinte, os créditos indevidos gerando os créditos

legítimos (créditos informados menos créditos indevidos), os débitos informados pelo contribuinte, o saldo calculado e se houve falta de recolhimento no período fiscalizado. Na empresa em questão, houve um crédito indevido referente as entradas de mercadorias no valor total de R\$ 594.831,80, conforme arquivo em anexo. Ocorre que o contribuinte estornou o valor de R\$ 178.315,33 em novembro de 2010 e R\$ 174.476,61 em dezembro de 2010 perfazendo valor total de estorno de crédito de R\$ 352.791,94, com isso gerando um crédito indevido não aproveitado no valor total de R\$ 242.039,86.

Diante do exposto, não resta dúvida sobre a ilicitude cometida pelo contribuinte fiscalizado, incorrendo na infração a legislação que tem penalidade prevista no art. 123, Inciso II, alínea a combinado com §5º, I do mesmo artigo da Lei nº 12.670/96, com nova redação dada pela Lei no 13.418/03 onde prevê:

" Art. 123. As infrações a legislação do [CMS sujeitam o infrator as seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso: II — com relação ao crédito de ICMS:

a) 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: multa equivalente a uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado ou não estornado.

§5º - Na aplicação das penalidades previstas nas alíneas "a" e "e" do inciso II do caput, observarse-á o seguinte:

I — se o crédito não tiver sido aproveitado, a multa será reduzida a 20% (vinte por cento) do valor do crédito registrado, sem prejuízo da realização do seu estorno."

Refeita a conta gráfica, verificamos que o contribuinte teve crédito indevido não aproveitado no valor total de R\$ 242.039,86, motivo pelo qual o autuamos com multa no valor de R\$ 48.407,97.

(...)"

A empresa entra com defesa tempestiva, anexado às fls. 20 a 29, com os argumentos e solicitações:

- ✓ Que não foi dado ao contribuinte a oportunidade para estornar o crédito indevido, na forma do art. 46, § 3º., inciso II da Lei nº 12.670/96;
- ✓ Que houve decadência do direito de constituir o crédito tributário, por força do Art. 150, § 4º. Do CTN;
- ✓ Que a multa possui caráter confiscatório.
- ✓ Requer enfim a improcedência da acusação ou mesmo sua nulidade.



A julgadora monocrática julga pela procedência da autuação, conforme ementa contida às fls.85:

"EMENTA: ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO. NULIDADE DO AUTO POR AUSÊNCIA DE OPORTUNIDADE DE ESTORNO DO CRÉDITO. INAPLICABILIDADE. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. MULTA DEVIDA. 1) O prazo de 10 (dez) dias aludido no art. 46, § 3º. II da Lei no 12.670/96, somente se aplica à hipótese prevista no § 1º., todavia o crédito é indevido pela vedação contida no art. 65, IV, da Dec. nº 24.569/97. 2) O prazo de decadência para a constituição do crédito tributário é de 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o crédito deveria ter sido lançado. 3) Na hipótese de substituição tributária, fica vedado o creditamento do ICMS, na forma do art. 65, IV, do Dec. nº 24.569/97. Decisão com base no art. 46, § 3º, II, da Lei no 12.670/96, e art. 65, VI, do Dec. 24.569/97. Penalidade prevista no Art. 123, II, "a", da Lei 12.670/96. AUTO DE INFRAÇÃO JULGADO PROCEDENTE. DEFESA TEMPESTIVA.."

Inconformada com a decisão singular, a interessada ingressa com Recurso Ordinário, acostada ao processo às fls. 53 a 59, com os mesmos argumentos utilizados na defesa inicial:

- ✓ Que não foi dada ao contribuinte a oportunidade para estornar o crédito indevido, na forma do art. 46, § 3º., inciso II da Lei nº 12.670/96;
- ✓ Que houve decadência do direito de constituir o crédito tributário, por força do Art. 150, § 4º. Do CTN;
- ✓ Que a multa possui caráter confiscatório;
- ✓ Reque enfim a improcedência da acusação ou mesmo sua nulidade.

A Célula de Assessoria Processual Tributária em seu Parecer 109/2017, acostado as fls. 154 a 162, adotado pelo representante da Douta Procuradoria do Estado se manifesta pela manutenção da decisão do Julgador Monocrático.

E, opina pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento a fim de que seja mantida a decisão proferida na instância singular. W

Eis, o relatório.

VOTO:

Os argumentos trazidos ao processo pela recorrente não resistem aos fatos, conforme demonstrado adiante.

Primeiramente a presente autuação tem como justificativa os créditos de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por carga líquida, conforme decreto nº 29.560/2008, sendo certo que em mérito o contribuinte nada alega em sua defesa. Vejamos o que dispõe o Art. 65, IV do Decreto nº. 24.569/97, in verbis?

"Art. 65 - Fica vedado o creditamento do ICMS nas seguintes hipóteses:

VI — entrada de mercadoria e respectivo serviço, quando for o caso, recebido para comercialização, quando sua posterior saída ocorra sem débito de imposto. "

DA DECADENCIA

Possuímos o entendimento que não houve a decadência, pois no caso presente ficou constatado o credor continuado, logo considerando que a autuação versa sobre descumprimento de obrigação tributária acessória, aplica-se o art. 173, I do CTN, ou seja, o prazo decadencial somente se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o contribuinte poderia ter efetuado.

O auto de infração foi lançado em 16 de dezembro de 2015 referente ao período 12/2010, portando dentro do prazo decadencial.

DA NULIDADE

Quanto a nulidade suscita em relação a oportunidade para estornar o crédito indevido, na forma do art. 46, § 3º., inciso II da Lei nº 12.670/96, entendemos que a exigência estabelecida no citado dispositivo somente se aplica na hipótese de aproveitamento de crédito do ICMS destacado em documento fiscal emitido por contribuinte de outro estado com benefício fiscal em desacordo com o disposto no art. 155, §2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal.

Neste mesmo sentido se pronunciou o julgador singular, vejamos às fls. 87 a 89:

"1 - DA INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO À REGRA DO ART. 46, § 3º., II, DA LEI NO 12.670/96.

Preliminarmente, sustenta o contribuinte que não lhe foi oportunizado prazo para estorno do crédito indevidamente utilizado, na forma do art. 46, § 3º., II, da Lei no 12,670/96, conforme abaixo se transcreve, in verbis:

"Art. 46. O ICMS é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o o montante cobrado nas anteriores por este ou por outro Estado.

§ 3º. A autoridade fiscal que constatar, no exercício de suas atividades, apropriação indevida de crédito fiscal por contribuinte do imposto, na forma do § 1º. deste artigo, deverá adotar os seguintes procedimentos:

(...)

II - quando da fiscalização de estabelecimento, expedir notificação ao contribuinte que se tenha apropriado de **crédito fiscal em desacordo com o estabelecido no § 1º. deste artigo**, no sentido de efetuar, de forma espontânea, o estorno do crédito considerado indevido no prazo de 10 (dez) dias, contado a partir do dia seguinte ao da respectiva ciência, nos termos do art. 125."(grifou-se)".

Pondera-se, conforme acima se grifou, que a ressalva feita pelo legislador, para concessão de prazo de 10 (dez) dias para estorno do crédito considerado indevido, somente se aplica em se tratando de "de crédito fiscal em desacordo com o estabelecido no §1º. deste artigo".

No caso, portanto, necessário se faz averiguar quais as exceções estabelecidas no § 1º. do art. 46 da Lei no 12.670/96, pois somente nestas situações é cabível a concessão de prazo para o contribuinte promover o estorno do crédito indevido, senão vejamos, in veribus:

§ 1º. Não se considera como montante cobrado, para efeito da compensação referida no caput deste artigo, **a parcela do ICMS destacado em documento fiscal emitido por contribuinte situado em outra unidade da Federação, correspondente à vantagem econômica resultante da Concessão de quaisquer incentivos ou benefícios fiscais** em desacordo com o disposto no art. 155, § 20, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal. (grifou-se)

Assim, a vedação fixada no § 1º. do art. 46 da Lei no 12.670/96 se refere ao creditamento de "parcela do ICMS destacado em documento fiscal emitido por contribuinte situado em outra unidade da Federação, correspondente à vantagem econômica resultante da concessão de quaisquer Incentivos ou benefícios fiscais."

Não é o caso!

O presente auto de infração foi lavrado por violação ao art. 65, VI, da DEC nº 24.569/97, conforme abaixo se transcreve:

"Art. 65. Fica vedado o creditamento do ICMS nas seguintes hipóteses:

(...)

VI - entrada de mercadoria e respectivo serviço, quando for o caso, recebida para comercialização, quando sua posterior saída ocorra sem débito do imposto, sendo esta circunstância conhecida na data da entrada;"

Por sua vez, a Instrução Normativa no 14/2004 (aludida pelo contribuinte em sua defesa) faz remissão expressa aos termos do art. 46 da Lei nº 12.670/96, de sorte que, eventual causa de estorno de créditos indevidamente aproveitados, fica igualmente condicionada à situação estabelecida neste dispositivo que, conforme já observado, não se enquadra no presente caso.

Desta feita, rejeito a preliminar de nulidade do autor infração, eis que o prazo de 10 (dez) dias aludido no art. 46, § 3º. II, da Lei no 12.670/96, somente se aplica à hipótese prevista no § 1º. todavia o crédito é indevido pela vedação contida no art. 65, IV, da DEC nº 24.569/97.”

#### DA MULTA CONFISCATÓRIA

Quanto ao argumento de que a multa aplicada tem efeito confiscatório, logo inconstitucional, entendo tratar-se de matéria afeita ao Poder Judiciário, não sendo competência do Contencioso Administrativo Tributário, salvo as exceções contidas, conforme dispõe o art. 48, § 2º. da Lei nº 15.614/2014, “in verbis”:

“Art. 48. O julgamento de processo administrativo-tributário no CONAT é da competência inicial dos Julgadores Administrativo-Tributários sob a forma monocrática, observado o disposto no art.121 desta Lei, e quando em grau de recurso, dos órgãos do CRT, em deliberação coletiva.

§ 2º Não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF, observado:

I – em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Declaratória de Constitucionalidade, após a publicação da decisão;

II – em Ação Direta de Inconstitucionalidade, por via incidental, após a publicação da resolução que suspender a execução do ato, pelo Senado Federal;

III – em Súmula Vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art.103-A da Constituição Federal.

#### MERITO

A empresa não adentra no mérito, portanto confirma a veracidade da acusação do agente do fisco.

Isto posto, VOTO no sentido de:

Que se conheça parcialmente do Recurso Ordinário (não conhecendo do Recurso na parte referente à alegação de que a penalidade aplicada possui caráter confiscatório, ferindo princípio estabelecido na Constituição Federal, por entender que não compete a este órgão de julgamento administrativo afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 48, § 2º da Lei nº 15.614/2014), negar-lhe provimento, mas modificando a decisão de procedência de 1ª. Instância para PARCIAL PROCEDENCIA, nos termos do julgamento singular, entretanto alterando a penalidade para 10% em virtude de mudança na Lei de forma benéfica ao contribuinte, conforme §5º, inciso I da Lei nº 16.259/2017, in verbis:

LEI N.º 16.258/2017

§5º Relativamente às penalidades previstas nas alíneas "a" e "e" do inciso II do caput deste artigo, observar-se-á o seguinte:

I - se o crédito não tiver sido aproveitado, a multa será reduzida para 10% (dez por cento) do valor do crédito registrado, sem prejuízo da realização do estorno pelo contribuinte;

DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO	
ICMS	MULTA
R\$0,00	R\$24.203,99

É o voto.

h






Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é RECORRENTE CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA- CGF: 06. 192383-4 e RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª. INSTÂNCIA.


**DECISÃO:**

Resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Ordinário interposto e tomar as seguintes deliberações: 1. Em referência a alegação de nulidade do feito fiscal por falta de prévia intimação do Fisco para estorno espontâneo do crédito, com base no artigo 46, §3º, II, da lei nº 12.670/96, resolvem afastá-la por unanimidade de votos sob o entendimento de que a exigência estabelecida no citado dispositivo somente se aplica na hipótese de aproveitamento de crédito do ICMS destacado em documento fiscal emitido por contribuinte de outro estado com benefício fiscal em desacordo com o disposto no art. 155, §2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, o que não é o caso dos presentes autos; 2. Quanto à alegação de decadência do direito de constituição do crédito tributário, resolvem afasta-lo, por unanimidade de votos, considerando que a autuação versa sobre descumprimento de obrigação tributária acessória, hipótese em que o prazo decadencial se conta nos termos do art. 173, I, do CTN, o qual não foi extrapolado pelo autuante. E, ainda, que não fosse o caso de obrigação acessória, não se aplicaria as disposições do art. 150, § 4º, do CTN, porquanto restou demonstrado que no período fiscalizado as apurações realizadas pelo contribuinte apresentaram saldos credores mensais, donde se infere que não houve antecipação de pagamentos do imposto que demandassem homologação; 3. No mérito, resolvem dar parcial provimento ao Recurso interposto, para julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE a acusação fiscal, em face da mudança introduzida no percentual da multa aplicada (Art. 123, II, "a", combinado com o §5º, I, do mesmo artigo da Lei nº 12.670/96), através da Lei nº 16.258/2017. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator,


em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas em conformidade com a manifestação oral proferida em sessão, pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. **Sala das Sessões da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, em 23 de Outubro de 2017.**



**Abílio Francisco de Lima**  
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA



**Rafael Lessa Costa Barboza**  
PROCURADOR DO ESTADO



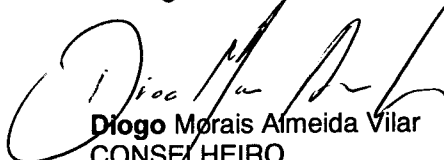
**José Wilame Falcão de Souza**  
CONSELHEIRO



**Alide Gondim Salviano de Macedo**  
CONSELHEIRA



**José Augusto Teixeira**  
CONSELHEIRO



**Diogo Moraes Almeida Vilar**  
CONSELHEIRO



**Lúcio Flávio Alves**  
CONSELHEIRO



**Rodrigo Portela Oliveira**  
CONSELHEIRO