



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO-CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS-CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO N°: 181/2017

29ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 17.07.2017 – 13h 30min

PROCESSO N°: 1/2205/2016

AUTO DE INFRAÇÃO N° 1/2016.11779-2

RECORRENTE: MB COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

CGF/CE: 06.681.152-0

CONSELHEIRO RELATOR: DIOGO MORAIS ALMEIDA VILAR

**EMENTA: ICMS – CRÉDITO INDEVIDO.** O contribuinte foi acusado de ter escriturado e aproveitado indevidamente créditos de ICMS durante o exercício de 2011, crédito esse relativo ao ICMS escriturado com o CFOP 1409 (transferência para comercialização em operação com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária) no Livro Registro de Entrada do ICMS. Realização de perícia. Comprovação que houve pagamento a maior por parte da remetente e o ICMS pago a maior era Normal (Código 1015) e não o Substituição Tributária (Código 1031), pelo que torna o crédito legítimo dentro da própria lógica da não cumulatividade (§2º do Artigo 155 da CF/88). Recurso Ordinário conhecido e parcialmente provido. Reformada parcialmente a decisão exarada em 1ª Instância para julgar **PARCIAL PROCEDENTE** a acusação fiscal, nos termos do voto do Conselheiro Relator e em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas em conformidade com a manifestação oral, em sessão, do representante da Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS CHAVE:** CRÉDITO INDEVIDO – PAGAMENTO A MAIOR - ICMS NORMAL – CRÉDITO LEGÍTIMO NA MESMA PROPORCIONALIDADE – PARCIAL PROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

## RELATÓRIO:

O auto de infração em lide denuncia que o contribuinte escriturou e aproveitou indevidamente créditos de ICMS durante o exercício de 2011, crédito esse relativo ao ICMS escriturado com o CFOP 1409 (transferência para comercialização em operação com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária) no Livro Registro de Entrada do ICMS.

O auto de infração apresenta os dispositivos infringidos, a sugestão da penalidade aplicável ao caso, o período da infração – janeiro a dezembro/2011, o valor do principal e o valor da multa.

Nas Informações Complementares (fls. 03/07), o agente fiscal demonstra todo o procedimento adotado no decorrer da fiscalização, informando que depois de analisar a escrita fiscal do contribuinte relativamente ao período auditado observou que o mesmo escriturou e aproveitou indevidamente créditos de ICMS durante o exercício de 2011, crédito esse relativo ao ICMS escriturado com o CFOP 1409 (transferência para comercialização em operação com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária) no Livro Registro de Entrada do ICMS. Como tal, indicou crédito indevido no aludido valor, com respectiva multa no mesmo patamar, pelo que sugere a aplicação da penalidade embutida no art. 123, II, "A", da Lei nº 12.670/96.

Compõem o processo, além do auto de infração identificado à epígrafe e a correspondente Informação Complementar, o Mandado de Ação Fiscal nº 2015.18651 (fls. 08), o Termo de Início de Fiscalização nº 2015.18716 (fls. 09), Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2016.07888 (fls. 10), cópias das consultas dos resumos do SPED's (operações/prestações de entradas e saídas por CFOP) em relação aos períodos de competência do exercício de 2011 (fls. 11/22), extratos do sistema cadastro de contribuintes do ICMS (23/28), Declaração de Opção de Arquivo Eletrônico (29), CD do levantamento fiscal (30) e Protocolo de Entrega de AI/Documentos nº 2016.12032 (fls. 31).

Foi lavrado o Termo de Revelia (fls. 32), em 7 de Julho de 2016, pela Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos – CESEC e em 11 de Julho do mesmo ano o processo foi encaminhado ao CONAT, mediante despacho (fls. 32), para as devidas providências.

Referido despacho acabou se tornando sem efeito a partir do fato do contribuinte ter apresentado sua impugnação (fls. 34/44), desde o dia 4 de Julho de 2016, portanto tempestivamente. Suas razões de defesa

podem ser resumidas da seguinte forma: a) que deve ser excluído da autuação o período entre janeiro e maio de 2011, tendo em vista a decadência do crédito tributário; b) que o agente fiscal não comprovou o alegado, uma vez que não foi juntado aos autos qualquer documento que indicasse de forma discriminada quais operações teriam sido objeto de creditamento indevido; c) que a ausência dos dados acima citados impediu a empresa de saber se os valores referentes ao crédito indevido em cada mês estão de fato corretos; d) que o fiscal acusa a atuada de haver se creditado indevidamente do ICMS incidente em operações de compra com CFOP 1409, supostamente sujeitas à substituição tributária, pelo que a empresa necessitaria saber se as notas fiscais de entrada, constantes neste rol de operações, estavam com o imposto destacado e pago; e) que a única prova anexada pelo fiscal foi uma consulta SPED para cada mês do exercício de 2011; f) que não é possível presumir que todo crédito advindo de operações de entrada com CFOP 1409 está vedado, sem analisar com cuidado cada operação; g) que sobre a parcela que entende como incontroversa, optou por pagar, anexando o comprovante de pagamento aos autos.

Distribuído o processo no âmbito da Primeira Instância, a julgadora singular assim decidiu (fls. 61/66), conforme ementa abaixo:

“CRÉDITO INDEVIDO. O Contribuinte creditou-se indevidamente do ICMS relativo a entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Auto de Infração julgado PROCEDENTE. Decisão amparada no artigo 65, VI, do Decreto nº 24.569/97. Penalidade prevista no art. 123, II, alínea “a” da Lei nº 12.670/96. DEFESA.”

Diante do entendimento que lhe fora desfavorável, o contribuinte veio novamente aos autos, desta vez através do seu Recurso Ordinário (72/89), aduzindo como razões recursais os seguintes pontos:

- ✓ Decadência de parte do crédito tributário, com fundamento no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional;
- ✓ Cerceamento ao direito de defesa por falta de prova;
- ✓ Que o crédito lançado na conta gráfica referente às operações em transferência apontadas na autuação é perfeitamente devido, pois houve o destaque e recolhimento do ICMS na saída das mercadorias;
- ✓ Que as operações se referem a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa (grupo Normatel), sendo oriundas de seu centro de distribuição - CD. Nas operações sujeitas à substituição tributária cujo imposto já havia sido recolhido na entrada, o CD não precisava emitir as notas fiscais de saída com destaque de ICMS. Entretanto, por uma disfunção do sistema (a empresa enfrentava o

processo de migração do sistema GALILEO para o SAP) as notas fiscais de transferência eram emitidas com o destaque do imposto;

- ✓ Que a MB COMÉRCIO pagou duas vezes pelo imposto referente ao mesmo fato gerador: pelo regime da substituição tributária, enquanto substituta e pelo regime normal, na saída da mercadoria. O Estado, por sua vez, enriqueceu ilicitamente, pois uma vez pago o imposto pela sistemática da ST, nada mais é devido por qualquer outro contribuinte ao longo da cadeia;
- ✓ Que a conduta adotada pela MB COMÉRCIO retorna à sistemática normal de débito/crédito;
- ✓ Que o julgamento singular privilegiou uma interpretação absolutamente rígida da norma, sem levar em consideração os preceitos da justiça fiscal ou a proibição do enriquecimento ilícito, contrariando decisões deste Contencioso;
- ✓ Requer a realização de exame pericial, a extinção do crédito tributário relativos aos meses de janeiro a maio de 2011, em face da decadência, com esteio no art. 150, §4º do CTN ou, ainda, a improcedência da autuação.

Por meio do Parecer nº 70/2017 (fls. 101/109), a Assessoria Processual Tributária manifestou entendimento no sentido de ser mantida a decisão de primeira instância, opinando pela PROCEDÊNCIA da acusação fiscal, no que teve o aval do representante da Procuradoria Geral do Estado, conforme despacho de fls. 110.

Este é o relatório.

#### **VOTO DO RELATOR:**

Denuncia o auto de infração em liça que o contribuinte escriturou e aproveitou indevidamente créditos de ICMS durante o exercício de 2011, crédito esse relativo ao ICMS escriturado com o CFOP 1409 (transferência para comercialização em operação com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária) no Livro Registro de Entrada do ICMS.

Como dito no relatório alhures realizado, o contribuinte em sua peça recursal trouxe ao conhecimento desta instância *ad quem* duas matérias de natureza preliminar, em especial decadência de parte do crédito tributário, bem como cerceamento ao direito de defesa por falta de provas. Neste aspecto, quando da assentada de julgamento do caso junto a Câmara de Julgamento, o digno patrono da parte recorrente, em sede de sustentação oral, desistiu/renunciou expressamente de referidas argumentações, preferindo que o caso fosse analisado tão somente sob sua ótica meritória.

Sendo assim, esta Relatoria esclarece que não enfrentará/analizará os pedidos preliminares contidos na peça recursal pelo motivo acima referenciado (desistência expressa), indo desde já ao mérito conforme solicitado pela parte recorrente. Dizendo de outra forma, será sob esse enfoque que esta Relatoria analisará o presente caso.

Em relação ao mérito, o contribuinte como razão recursal trouxe a alegação de que teria havido erro em seu sistema gerencial, fato que teria ocasionado um pagamento em duplicidade de ICMS sobre o mesmo fato gerador, não havendo que se falar em crédito indevido. Isto é, quando seu Centro de Distribuição (unidade de negócio que concentrava as aquisições do grupo empresarial e pagava o ICMS respectivo – sistemática da substituição tributária na entrada) transferia mercadorias para as demais lojas, estava destacando, de forma indevida, o imposto, o qual também estaria compondo os débitos apurados no período. Logo, estar-se-ia pagando o ICMS quando da entrada da mercadoria (o correto a partir da sistemática da Substituição Tributária) e quando de sua transferência/saída às demais lojas do grupo, fato que ocasionou, a partir da sistemática normal de recolhimento, o creditamento por parte destas unidades de negócio.

Referida alegação fora acompanhada de extenso conteúdo probatório, apresentando a recorrente toda sua Escrituração Fiscal Digital na perspectiva de demonstrar que não se apropriou do crédito proveniente do ICMS – Substituição Tributária, mas do indevidamente apurado no regime normal quando da saída da mercadoria em transferência para as demais lojas pelo Centro de Distribuição.

Pois bem...quando da sessão de julgamento realizada no dia 20/06/2017, esta Relatoria, verificando a pertinência dos argumentos trazidos aos autos pela recorrente, entendeu, no que foi seguida pela maioria dos membros da 4ª Câmara de Julgamento, por converter o julgamento do feito em realização de perícia, sobretudo para que fossem esclarecidos os seguintes pontos: a) verificar nas notas fiscais de transferência listadas pela acusação, se houve destaque de ICMS na saída, bem como o respectivo recolhimento do imposto; b) verificar se o montante creditado pela empresa corresponde ao ICMS destacado indevidamente e recolhido a maior nas notas fiscais de transferência; c) realizar o devido encontro de contas, entre o valor recolhido a maior e o valor creditado.

Destaca esta Relatoria que em aludida Perícia o expert, depois de responder os quesitos que lhe foram formulados, a partir de uma complexa e esmerada análise sobre a Escrituração Fiscal Digital do contribuinte, fora taxativo no sentido de concluir que "após realização do encontro das contas entre o DÉBITO DE ICMS NAS EMITENTES E O CRÉDITO DE ICMS NA AUTUADA verificamos uma diferença de crédito lançado a maior pela autuada no montante de R\$ 856,04".

A partir do resultado contido no aludido Laudo Pericial, tem-se que de fato as alegações do contribuinte procedem, havendo um aproveitamento não do ICMS Substituição Tributária pago quando da entrada da mercadoria, mas sim do ICMS indevidamente destacado e pago em duplicidade quando da saída da mercadoria do estabelecimento (Centro de Distribuição) em transferência às filiais, dentre as quais a autuada, a qual lançou o crédito respectivo na entrada.

Há que se destacar, *permissa vênia*, que a premissa utilizada na decisão recorrida (fls. 63) é equivocada, porquanto tenha entendido a Douta Julgadora que "o *creditamento de imposto indevido referente a mercadorias sujeitas a substituição tributária é o objeto da questão posta nos autos*". Não, absolutamente não!!! O que ocorreu foi que o Centro de Distribuição recolhia ICMS por Substituição Tributária na compra (entrada), entretanto, quando transferia para a filial (autuada), destacava ICMS na modalidade "Normal", recolhendo-o novamente de forma equivocada. Como tal, a autuada creditava-se do ICMS "Normal" destacado e pago em duplicidade.

Parece muito simplório (na medida em que se deixa de reconhecer a falta de eficiência da Administração Pública para solucionar os casos que lhe são postos a análise) submeter o contribuinte a um processo de restituição ao invés de reconhecer o seu direito a crédito. Ora, o pagamento em duplicidade (ICMS sobre o mesmo fato gerador) é cristalino, pelo que glosar o presente crédito significaria sim em enriquecimento ilícito por parte do Estado.

Importante se faz mencionar o que contido no artigo 878, IV, alínea "o" do RICMS/CE. Referido dispositivo legal estabelece, em resumo, que o contribuinte quando, por erro, faz o destaque de ICMS mesmo estando proibido de assim o fazer, mas paga o valor destacado, não está sujeito à punição. Como tal e pela mesma razão, sob pena de ferir o princípio da não cumulatividade (§2º do Artigo 155 da CF/88), o crédito decorrente dessa operação também não pode ser objeto de penalidade.

Elogia esta Relatoria, nesta oportunidade, apesar de com ele não concordar, o opinativo da Célula de Assessoria Processual Tributária contido às fls. 101/109 dos autos. Fundamentou seu Parecer a Ilma. Dra. Ana Thereza Nunes de Macedo Costa sob as seguintes balizas: a) somente a remetente (Centro de Distribuição) poderia pedir restituição daquele valor pago a maior; b) seria aplicável ao caso o princípio da independência dos estabelecimentos; c) crédito seria ilegítimo, nos moldes do artigo 65, VI do RICMS/CE; d) haveria impossibilidade do encontro de contas ou convalidação do procedimento.


Quanto aos dois primeiros argumentos, tem-se que tanto o artigo 90 do RICMS/CE quanto o artigo 166 do CTN determinam que aquele que arca com o ônus financeiro, ou seja, o destinatário (filial – autuada) é que possui direito ao ressarcimento, sendo o direito à restituição da alçada da destinatária. Destarte, o §4º do artigo 89 do RICMS/CE inclusive possibilita a restituição através de crédito direto na escrita fiscal do contribuinte, não havendo como se prevalecer os argumentos outrora expostos pela Assessoria.

Em relação ao terceiro argumento, tem-se que o Laudo Pericial constatou que houve pagamento a maior por parte da remetente (CD) e o ICMS pago a maior era Normal (Código 1015) e não o Substituição Tributária (Código 1031), pelo que torna o crédito legítimo dentro da própria lógica da não cumulatividade (§2º do Artigo 155 da CF/88).

Por sua vez, quanto ao quarto argumento, tem-se que não houve em absoluto prejuízo ao Estado do Ceará, não tendo sido deixado de recolher qualquer valor em seu favor, sendo necessário trazer ao presente caso os princípios da impossibilidade de enriquecimento sem justa causa, moralidade, razoabilidade e busca da verdade material.

Diante dessa circunstância, uma vez configurada em parte a infração denunciada na peça vestibular, qual seja crédito indevido, merece parcial acolhimento a peça recursal, tendo a decisão de primeira instância, inobstante o absoluto respeito que mereça, sido lavrada em desrespeito ao melhor direito aplicado ao caso.

#### VOTO:

Isto posto, VOTO no sentido de conhecer do Recurso Ordinário para dar-lhe parcial provimento, no sentido de modificar a decisão condenatória de 1ª Instância, julgando **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a ação fiscal, em face da redução do crédito tributário decorrente de exame pericial, conforme Laudo às folhas 116 a 118 dos autos, em desacordo com o parecer da Assessoria Processual Tributária, mas em conformidade com a manifestação oral, em sessão, do representante da Procuradoria Geral do Estado. 

É o voto.

#### DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

- Base de cálculo: -
- ICMS: R\$ 856,04

- Multa: R\$ 856,04
- Total: R\$ 1.712,08

~

\* Consta informação fornecida pela empresa de quitação do valor acima.

A



## DECISÃO:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é **RECORRENTE** MB COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA. e **RECORRIDO** CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª. INSTÂNCIA

Resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, conforme decisão registrada em ata da 23ª Sessão Ordinária, do dia 20/06/2017, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e, por maioria de votos, dar-lhe provimento para modificar a decisão condenatória de 1ª Instância e, julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a ação fiscal, em face da redução do crédito tributário decorrente de exame pericial, conforme Laudo às folhas 116 a 118 dos autos. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas em conformidade com a manifestação oral, em sessão, do representante da Procuradoria Geral do Estado. Foi voto vencido o do Cons. Lúcio Flávio Alves, que votou pela procedência do auto de infração. Registre-se, a pedido do Conselheiro José Wilame Falcão de Souza, a fundamentação do seu voto: "1. Nas operações regidas pelo instituto da substituição tributária, a legislação do ICMS veda o destaque do imposto nas notas fiscais de saídas quando esse deve ser recolhido por ocasião das entradas; 2. No caso em apreço restou provado que a emitente das notas fiscais arcou com o débito do ICMS destacado nestas operações, bem como do imposto devido por substituição tributária; 3. Nesse sentido, e sendo empresas do mesmo grupo, entendo que se deva admitir o crédito em questão, lançado no auto de infração como indevido, mas persistindo no tocante a parte não comprovada, conforme registrado em laudo pericial." O advogado da empresa autuada, Dr. Daniel Landim, esteve presente para sustentação oral do Recurso, ocasião em que também renunciou aos pedidos de nulidade e decadência anteriormente suscitados.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª. CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, em Fortaleza, aos 26 de Outubro de 2017.


  
Abílio Francisco de Lima

PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA

  
José Wilame Falcão de Souza  
CONSELHEIRO

  
José Augusto Teixeira  
CONSELHEIRO

  
Lúcio Flávio Alves  
CONSELHEIRO

  
Rafael Lessa Costa Barboza

PROCURADOR DO ESTADO

  
Alice Gondim Salviano de Macedo  
CONSELHEIRA

  
Diogo Morais Almeida Vilar  
CONSELHEIRO RELATOR

  
Rodrigo Portela Oliveira  
CONSELHEIRO