



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – **CÂMARA SUPERIOR**

RESOLUÇÃO Nº 058/2021

CÂMARA SUPERIOR

34ª (TRIGÉSIMA QUARTA) SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DA CÂMARA SUPERIOR DE JULGAMENTO, REALIZADA POR VIDEOCONFERÊNCIA EM 29/11/2021

PROCESSO Nº: 1/4052/2017

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201703680

RECORRENTE: TRANSNORDESTINA LOGÍSTICA S.A.

CGF: 06 264.305-3

RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ (2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CRT)

RELATOR (ORIGINÁRIO): FELIPE SILVEIRA GURGEL DO AMARAL

RELATORA (DESIGNADA): DALCÍLIA BRUNO SOARES

EMENTA: ICMS. **CRÉDITO INDEVIDO.** Sujeito Passivo apropriou-se integralmente de crédito relativo à aquisição de Bens de Ativo (CIAP), ao desconsiderar saídas isentas e não tributadas no cálculo da proporção das saídas tributadas e saídas totais, agindo em desacordo com a legislação tributária, conduta que gerou o aproveitamento indevido do citado crédito no exercício de 2013. **Recurso Extraordinário** conhecido e não provido no sentido de confirmar a **PARCIAL PROCEDENCIA** do lançamento proferida pela 2ª Câmara de Julgamento, nos termos da decisão recorrida (Resolução nº 226/2019). Decisão por maioria de votos em conformidade com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Dispositivos Infringidos: art. 20, § 5º, da LC 87/96; art. 49, §4º da Lei 12.670/96; art. 60, §13 do Decreto nº 24.569/97. Penalidade prevista no art. 123, II, "a" da Lei nº 12.670/1996.

PALAVRAS-CHAVES: CRÉDITO INDEVIDO. BENS DE ATIVO. ISENTAS. COEFICIENTE. PARCIAL PROCEDÊNCIA.

RELATÓRIO:

O auto de infração relata que o sujeito passivo se creditou indevidamente do valor de R\$ 1.160.056,69, no exercício de 2013, referente aos créditos do ativo permanente que foram aproveitados integralmente no CIAP, na razão de 100% da fração de 1/48 avos, sem considerar saídas isentas e não tributadas no cálculo, procedimento que está em desacordo com a legislação vigente. Foram indicados como infringidos: arts 49, 52 e 53 da Lei nº 12.670/96, art. 60, IX, "a", §13º, inc. I, II, e III, do Decreto nº 24.569/97. Indicou a penalidade disposta no art. 123, II, "a", da Lei nº 12.670/96.

O sujeito passivo apresentou defesa (fls. 45-67) na qual argui extinção processual por ausência de provas, direito ao crédito independentemente da destinação dos produtos (revenda, uso, consumo), em razão do princípio da não-cumulatividade, requer redução da multa para 50%, conforme art. 123, I, "d", do RICMS/CE.

A 1ª Instância de Julgamento decidiu pela PROCEDÊNCIA (fls.151). Afastou o argumento de falta de provas, considerou que havia elementos de prova suficiente nos autos (consultas do SPEG, cópia do Livro CIAP e planilha demonstrativa). Decisão foi fundamentada com base nos art. 60, IX, do Decreto 24.569/1997, com penalidade do art. 123, inciso II, alínea "a" da Lei nº 12.670/1996 alterada pela Lei nº 13.418/2003.

O sujeito passivo interpôs Recurso Ordinário (fls. 160), no qual argumenta:

- Extinção processual por ausências de provas, afirma que o fisco se limitou a juntar planilha, sem informar como chegou aos números preenchidos;



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CÂMARA SUPERIOR

- Que o agente fazendário não esclareceu quais os supostos erros cometidos pelo contribuinte, simplesmente informou que ele se creditou a maior do que era devido;
- Afirma ter direito amplo e irrestrito ao crédito das mercadorias destinadas ao seu ativo permanente, com fundamento no princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 155, §2º, inciso I da CF/88,
- Requer extinção do feito por ausência de provas e, de forma subsidiária, improcedência da autuação pelas razões trazidas no recurso e, ainda, reenquadramento para a sanção tipificada no art. 123, I, "d" da Lei nº 12.670/96.

A 2ª Câmara de Julgamento proferiu a Resolução nº 226/2019 (fls. 197) na qual decidiu pela PARCIAL PROCEDENCIA do lançamento, por unanimidade de votos. Afastou, a extinção por ausência de provas, por unanimidade de votos; No mérito, considerou que o sujeito passivo se creditou indevidamente quando utilizou coeficiente 1 (100%) na proporção das saídas tributadas em face as saídas totais, desconsiderando as saídas isentas e não tributadas no cálculo. O crédito tributário foi reduzido para o valor resultante da reapuração do crédito, após considerar o saldo credor de alguns meses. Decisão de acordo com manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Fundamentada nos art. 20, §5º da LC 87/96; art. 49, §4º da Lei 12.670/96; art. 60, §13 do Decreto nº 24.569/97. Aplicada a penalidade do art. 123, II, "a" da Lei nº 12.670/96.

O sujeito passivo interpôs Recurso Extraordinário (fls. 208), recorreu da Resolução nº 226/2019 (2ª Câmara de Julgamento) por entender que ela contraria outras decisões proferidas pelas Câmaras de Julgamento. Indicou como paradigmas as Resoluções nº (s) 326/2005, 416/2005, 142/2017, 185/2017, 477/2003 e 475/2003, todas da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários.

A presidência do CONAT, por meio do Despacho nº 107/2021 (fls.228), admitiu o Recurso Extraordinário interposto por identificar nexos de identidade entre a Resolução nº 226/2019 (recorrida), proferida pela 2ª Câmara de Julgamento, e as Resoluções nº (s) 142/2017 e 185/2017 (paradigmas), todas da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários.

Em síntese é o relatório.

VOTO DA RELATORA:

No recurso extraordinário impetrado, a autuada contesta a Resolução nº 226/2019, proferida pela 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributário – CRT, que julgou PARCIAL PROCEDENTE o lançamento, reduzindo o crédito tributário lançado na inicial de R\$ 1.109.989,65 para R\$ 875.851,60, após considerar o saldo credor do período fiscalizado, conforme demonstrativo anexo a Resolução recorrida.

A Constituição Federal dispõe que caberá a Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre o crédito (art. 146, III), bem como disciplinar o regime de compensação do imposto, inclusive nos casos de manutenção de crédito (art. 155, §2º, XII, 'c', 'f', da CF/88):

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CÂMARA SUPERIOR

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

A Lei Complementar nº 87/96 estabelece condições sobre a compensação do débito do imposto com os créditos decorrentes de entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente no estabelecimento, condicionando-o à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

É importante ressaltar que a própria Constituição Federal estabelece limites a compensação do crédito, quando expressamente prevê que a *isenção ou não-incidência não implicam em crédito para fins de compensação* com o montante devido nas operações seguintes, bem como acarretará a *anulação do crédito relativo às operações anteriores*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Logo, o direito a compensação de crédito com débitos, previsto na Constituição Federal não é amplo e irrestrito como afirma a defesa, deve observar as condições estabelecidas pela Lei Complementar, inclusive as regras previstas na legislação tributária sobre a apropriação do crédito nas aquisições de mercadorias destinadas ao ativo permanente.

Neste sentido, a Lei Complementar nº 87/96, alterada pela Lei Complementar nº 102/2000 não admite a apropriação do crédito *em relação à proporção das operações de saídas isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas efetuadas pelo sujeito passivo no mesmo período*:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CÂMARA SUPERIOR

II – em cada período de apuração do imposto, **não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)**

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005) (...)

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

De acordo com a Lei Complementar nº 87/96 (art. 20, §5º), a Lei nº 12.670/1996 (art. 49, §4º) e o Decreto nº 24.569/1997 (art. 60, §13), *o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período*

Art. 60. Para fins de compensação do ICMS devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

IX - à entrada de bem:

a) para incorporação ao ativo permanente

§ 13. Para efeito do disposto no inciso IX, alínea "a", deste artigo, relativo ao crédito decorrente de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado o seguinte:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações, isentas ou não tributadas, sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, **o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período**, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas de mercadorias e as prestações com destino ao exterior; * (Igual teor do art. 49, §4 da Lei nº 12.670/96)

Convém observar os incisos VII, do art. 20 da Lei Complementar nº 102/2000, do art. 49, §4º da Lei nº 12.670/1996 e do art. 60, §5º do Decreto nº 24.569/1997, todos determinam o CANCELAMENTO do saldo remanescente do crédito ao final dos 48 (quarenta e oito) meses:

Art. 20.

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado. (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

Assim como, todas as normas citadas não admitem o aproveitamento do crédito a partir da data da alienação dos bens do ativo permanente, quando a alienação ocorrer antes de decorrido o prazo de quatro anos, portanto, a interpretação sistemática conduz a



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CÂMARA SUPERIOR

conclusão de que o aproveitamento do crédito decorrente da aquisição de bem de ativo poderá não ser integral ao final do período, conseqüentemente não poderá ser admitida a utilização antecipada da totalidade desse crédito.

Nesse contexto, não prospera o argumento do contribuinte de que sua conduta constituiu mera antecipação de crédito, posto que não é permitido pela legislação tributária a apropriação de 100% da fração de 1/48 avós do imposto destacado nos documentos fiscais de aquisição de ativo imobilizado, principalmente quando a empresa realizou operações de saídas isentas ou não tributadas no período de apuração do ICMS e não as considerou no cálculo da proporcionalidade. Nesta situação a parcela do crédito aproveitado pelo contribuinte não era legítimo, nem legalmente admissível, por isso deve ser considerado indevido.

Analisando as consultas do SPED e planilhas fiscais, anexadas aos autos, percebe-se que a empresa utilizou integralmente o percentual de 100% da fração de 1/48 avós do imposto destacado nos documentos fiscais, sem observar a proporcionalidade entre suas saídas tributadas e as saídas totais, apesar de possuir operações isentas e não-tributadas no período de apuração, conduta que caracteriza a infração de crédito indevido.

Entretanto, considerando que a recorrente apresentou saldo credor em alguns meses durante o exercício fiscalizado, tornou-se necessário refazer a apuração do imposto para identificar o montante que efetivamente deixou de ser recolhido quando houve a apropriação indevida do crédito de ativo. De acordo com a Resolução nº 226/2019 (2ª Câmara de Julgamento) recorrida, o crédito tributário deve ser reduzido em relação ao valor originalmente lançado no Auto de Infração, conforme demonstrativo e valores expressos na referida decisão colegiada (fls. 203), abaixo reproduzido:

MÊS/ANO	CRÉDITO INDEVIDO AUDITOR FISCAL (A)	SALDO MENSAL CREDOR (B)	CRÉD. INDEV. FINAL ICMS DEVIDO C= (A) - (B)
JAN/13	142.051,11	39.064,13	102.986,98
FEV/13	126.150,69	-	126.150,69
MAR/13	64.449,67	34.590,35	29.859,32
ABR/13	102.727,87	38.505,50	64.222,37
MAI/13	78.030,20	5.482,88	72.547,32
JUN/13	82.086,29	76.293,82	5.792,47
JUL/13	53.906,43	-	53.906,43
AGO/13	107.799,45	7.862,10	99.937,35
SET/13	104.251,53	3.930,46	100.321,07
OUT/13	84.413,67	-	84.413,67
NOV/13	84.201,97	78.475,85	5.726,12
DEZ/13	129.987,81	-	129.987,81
TOTAL	1.160.056,69	284.205,09	875.851,60

Adota-se os fundamentos e valores expressos na decisão recorrida (Resolução 226/2019), devendo o contribuinte recolher a quantia de R\$ 875.851,60 (oitocentos e setenta e cinco mil, oitocentos e cinquenta e um reais e sessenta centavos), decorrente do aproveitamento indevido do crédito tributário, juntamente com a penalidade prevista no art. 123, II, 'a' da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 13.418/2003:



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CÂMARA SUPERIOR

Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

II - com relação ao crédito do 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;

Em face ao exposto, VOTO no sentido de conhecer o Recurso Extraordinário interposto, negar-lhe provimento para confirmar a decisão condenatória exarada na 2ª Câmara de Julgamento (Resolução 226/2019).

Demonstrativo do Crédito Tributário

ICMS	R\$ 875.851,60
Multa	R\$ 875.851,60
Total	R\$ 1.751.703,20

DECISÃO:

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente: TRANSNORDESTINA LOGÍSTICA S/A e recorrido: ESTADO DO CEARÁ (2ª Câmara de Julgamento), a Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários, deliberando sobre o Recurso Extraordinário admitido pela Presidência com base no que dispõem os Artigos 5º, inciso II e 107 da Lei nº 15.614/14, resolve, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, para confirmar a decisão proferida pela Câmara recorrida, de PARCIAL PROCEDÊNCIA da acusação fiscal, nos termos do voto da Conselheira Dalcília Bruno Soares, designada para lavrar a resolução por ter proferido o primeiro voto divergente e vencedor, conforme manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Vencidos os votos dos Conselheiros: Felipe Silveira Gurgel do Amaral (relator originário), Ricardo Valente Filho, Felipe Augusto Araújo Muniz e Robério Fontenele de Carvalho que se manifestaram pela aplicabilidade das decisões paradigmas. Presente, para apresentação de sustentação oral, o representante legal da autuada, Dr. Danilo Oliveira Gonçalves.

SALA DAS SESSÕES DA CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS DO CONAT, aos 27 de dezembro de 2021.

Francisca Marta de Sousa
PRESIDENTE DA CÂMARA SUPERIOR

Dalcília Bruno Soares
CONSELHEIRA RELATORA DESIGNADA

PROCURADOR DO ESTADO