



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO-CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS-CRT
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

RESOLUÇÃO N°07/2022

4ª (SÉTIMA) SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL, DE 17 DE FEVEREIRO DE 2022.

PROCESSO DE RECURSO No.: 1/2322/2019 A.I.: 1/201901816

RECORRENTE: COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUICAO

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRO RELATOR: FELIPE SILVEIRA GURGEL DO AMARAL

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO. SERVIÇO DE TRANSPORTE. BENS DE USO E CONSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM.

1. Auto de infração lavrado por violação aos arts. 73 e 74 do Decreto 24.569/97, com lançamento do ICMS devido e aplicação de multa de 50% prevista no art. 123, I, d, da Lei 12.670/96.

2. Aproveitamento indevido de crédito de ICMS em operações de entrada de serviço de transporte, material de embalagem e bens de uso e consumo. Operações de saída sujeitas ao regime de substituição tributária.

3. Rejeição da preliminar de nulidade falta de clareza por falta de clareza na metodologia e do ato ilícito praticado, com repercussão em cerceamento do direito de defesa, com violação ao art. 33, inciso XI, do Decreto 25.468/99, tendo em vista que o auto de infração foi municiado com informações precisas e com o efetivo detalhamento das operações em que o aproveitamento do crédito foi indeferido.

4. Confirmação do aproveitamento indevido do crédito tributário, considerando que as operações de saída ocorrem sem débito do imposto por submeterem a regime de substituição tributária, atraindo a aplicação dos arts. 60, inciso III, 65, incisos II e V, e art. 456, V, do RICMS.

5. Negado o pedido de declaração de inconstitucionalidade do art. 33, I, da LC 87/96, que institui limitação temporal para aproveitamento de crédito na aquisição de bens de uso e consumo, por carecer o contencioso administrativo tributário de competência para exercer controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo, na forma do art. 48, §2º, da Lei 15614/2014.

5. Indeferido o pleito de redução da multa por seu caráter confiscatório por carecer o CRT de competência para exercer controle de constitucionalidade, destacando-se que o precedente do STF suscitado, além de não enquadrar-se nas hipóteses dos incisos I a III do §2º do art. 48 da Lei 15614/2014, trata de matéria diversa da constante nesses autos.

6. Constatada a regularidade da autuação, nega-se provimento ao recurso ordinário para, rejeitando-se as questões preliminares e de mérito suscitadas, manter o julgamento de PROCEDÊNCIA da ação fiscal consignado em primeira instância, nos termos do parecer da assessoria processual tributária. O representante da Procuradoria Geral do Estado, manifestou-se favorável a realização de diligência.

PALAVRAS CHAVES: ICMS - CRÉDITO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - SERVIÇO DE TRANSPORTE - BENS DE USO E CONSUMO - LIMITAÇÃO TEMPORAL MATERIAL DE EMBALAGEM - AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA PARA CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE - MULTA CONFISCATÓRIA

Processo de recurso N° 1/2322/2019
Auto de Infração N° 1/201901816

RELATÓRIO:

Trata-se de ação fiscal em que o contribuinte foi autuado sob o seguinte relato:

FALTA DE RECOLHIMENTO NA FORMA E PRAZO REGULAMENTARES QUANDO AS OPERACOES, AS PRESTACOES E O IMPOSTO A RECOLHER ESTIVEREM REGULARMENTE ESCRITURADOS. CONSTATAMOS QUE O CONTRIBUINTE DEIXOU DE RECOLHER R\$164.223,68, REF.A INCLUSAO NA APURACAO DO ICMS DE CREDITOS DE SERVICOS DE TRANSPORTES, MATERIAL DE EMBALAGEM E PRODUTOS PARA USO/CONSUMO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO, SENDO REFEITA A APURAÇÃO DO ICMS DO CONTRIBUINTE EM 2015-VIDE INF.COMPLEMENTARES

Apontaram-se como violados os arts. 73 e 74 do Decreto 24.569/97, com lançamento do ICMS devido e aplicação de multa de 50% prevista no art. 123, I, d, da Lei 12.670/96.

Deu-se a autuação em virtude de ter o contribuinte apropriado-se indevidamente de créditos de ICMS advindos da aquisição de serviços de transporte, bens de uso e consumo e de mercadorias cujo imposto já teve recolhimento por substituição tributária.

Por ocasião da fiscalização, o contribuinte foi intimado a presta esclarecimentos acerca de tais fatos, porém quedou-se inerte.

Logo, glosado pela fiscalização o crédito indevidamente aproveitado, promoveu-se o refazimento da apuração do ICMS, o lançamento do ICMS e aplicou-se a multa correspondente

Regularmente intimado, o contribuinte apresenta defesa arguindo:

1. Nulidade do lançamento fiscal por falta de clareza na metodologia e do ato ilícito praticado, com repercussão em cerceamento do direito de defesa, o que, em sua ótica, violaria o art. 33, inciso XI, do Decreto 25.468/99;
2. Ter direito ao creditamento dos valores pagos a título de frete para transporte de mercadorias sujeita a substituição tributária, (na forma do art. 435, §7º, III,

do RICMS¹, destacando que o frete é contratado na modalidade FOB "Free on Board", em que o transporte seria suportado exclusivamente pela impugnante para o transporte das mercadorias adquiridas.

3. Ter direito de crédito em operações sujeitas a substituição tributária, eis que decorre do princípio da não-cumulatividade e não é vedado pelos arts. 6 e 7 da Lei 87/96.
4. Ter direito de creditamento sobre a entrada de materiais de embalagem, bens de consumo ou operações sujeitas a substituição tributária, o que decorre do princípio da não-cumulatividade, tampouco se enquadrando nas hipóteses de isenção ou não incidência.
5. Que vários dos itens indicados pelo agente fiscal representam material de embalagem empregado na venda de produtos alimentícios, tratando-se de insumos consumidos em processo de industrialização, invocando o disposto no art. 20 da LC 87/96 e art. 57 e 60 do RICMS;
6. Que é legítimo o direito de crédito do ICMS sobre bens de consumo, conforme art. 20 da LC 87/96, defendendo que a limitação temporal para aproveitamento de crédito previsto no art. 33, I, da LC 87/96 para 01/01/2020 seria inconstitucional;
7. Defende o caráter confiscatório da multa de 50%, invocando decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 736.090/SC em sede de repercussão geral (Tema 863).

Pelo que expôs, requereu a improcedência da ação fiscal ou, subsidiariamente, redução da penalidade aplicada.

Em julgamento de primeira instância, as nulidades foram afastadas e confirmada a procedência da ação fiscal, destacando que na planilha anexada ao auto de infração há o efetivo detalhamento das operações em que o aproveitamento do crédito foi indeferido, bem como restar claro o objeto da acusação fiscal, inexistindo prejuízo à esmerada compreensão da controvérsia ou ao direito de defesa.

¹ III - na hipótese do § 3º do artigo 437, o valor do ICMS a recolher será a diferença entre o imposto calculado na forma do inciso I e o somatório dos impostos destacados na nota fiscal de aquisição e no documento fiscal relativo ao serviço de transporte, quando este for de responsabilidade do adquirente.

Destaca ademais que consta na planilha a indicação da natureza dos itens glosados, bem como a indicação, item a item, dos créditos legítimos e ilegítimos apurados.

Confirma a impossibilidade de aproveitamento de crédito de produto sujeito a substituição tributária com imposto já recolhido, na forma do art. 65, VI, do Decreto 25.659/97:

*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;*

Pelos mesmos fundamentos, afasta a possibilidade de apropriação dos créditos em operações de frete, destacando que a operação de saída ocorre sem débito de ICMS.

Quanto ao crédito decorrente de aquisição de bens de uso e consumo, a legislação então vigente somente permitia o aproveitamento a partir de 1º de janeiro de 2020, não sendo possível promover o controle de constitucionalidade de tais normas no processo administrativo. (Art. 48 da Lei 15.314)

Igualmente, refutou-se o direito ao aproveitamento do crédito nas operações de aquisição de material de embalagem, pois, a teor do art. 60, III, do Decreto 24.569/97, é condição ao aproveitamento que a operação de saída esteja sujeita à tributação do ICMS, o que não ocorre no caso do autos. Além disso, registra que, de acordo com o art. 456, V, do Decreto 24.569/97, os processos de acondicionamento, embalagem ou empacotamento, não são considerado industrialização para efeito de aplicação de substituição tributária.

Deixa de apreciar a arguição de caráter confiscatório da multa, por carecer o contencioso administrativo tributário de competência para promover controle de constitucionalidade, salvo existente decisão do STF em ADI, ADC ou Súmula Vinculante.

Cita a Resolução 004/2018, da 2ª Câmara do CONAT, em que autuação idêntica contra o mesmo contribuinte teria sido ratificada.

O contribuinte interpõe recurso ordinário, onde repete dos os argumentos suscitados em sua impugnação.

Em análise das razões recursais, a assessoria processual tributária opina pela manutenção da decisão de primeira instância, por seus próprios fundamentos, com a manutenção da procedência da ação fiscal.

O processo foi distribuído à C. 1ª Câmara, estando apto para julgamento meritório.

É o relatório

VOTO DO RELATOR

Conhece-se do recurso, posto que tempestivo e com condições de admissibilidade.

Analisa-se, inicialmente, a preliminar de cerceamento de defesa suscitado pela parte, sob o argumento de que o auto de infração seria desprovido da clareza e precisão exigidas pelo art. 33, inciso XI, do Decreto 25.468/99.

Referida preliminar não prospera, pois o agente fiscal desincumbiu-se de fazer minucioso detalhamento, nas planilhas que subsidiam o auto de infração, das operações em que o aproveitamento do crédito foi indeferido, bem como restar claro o objeto da acusação fiscal, inexistindo prejuízo à escorreita compreensão da controvérsia ou ao direito de defesa. Indica, ademais, a natureza dos itens glosados, bem como a indicação, item a item, dos créditos legítimos e ilegítimos apurados.

Logo, inexistiu qualquer mácula ao regular exercício do direito de defesa do contribuinte, que inclusive o exerceu de forma plena em primeira e segunda instâncias, quando todos os fundamentos invocados foram devidamente apreciados pelos órgãos julgadores, ainda que os tenham rejeitado no mérito.

Quanto à análise de mérito propriamente dita, melhor sorte não assiste à Recorrente.

A acusação fiscal é de aproveitamento indevido de créditos oriundos de operações de entrada (i) de serviços de transporte, (ii) de operações sujeitas a substituição tributária, (iii) de materiais de embalagem e (iv) bens de consumo.

Conforme bem resolvido pelo juízo de primeira instância, a vedação ao crédito dá-se, em grande parte, pelo fato de que as operações indicadas pelo fisco sujeitam-se a substituição tributária, de modo que não há débito do imposto nas operações de saída.

Assim, as operações enquadram-se nas hipóteses de vedação previstas no art. 65 do RICMS:

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

[...]

V - entrada de mercadoria e respectivo serviço, quando for o caso, recebida para integrar o processo de industrialização ou de produção rural **ou neles ser consumida e cuja ulterior saída do produto dela resultante ocorra sem débito do imposto, sendo esta circunstância conhecida na data da entrada;**

Destaca-se, ademais, consoante registrado no parecer da assessoria processual tributária, que não há violação ao princípio da não cumulatividade, uma vez que, a teor o §7º do art. 435 do RICMS, o cálculo do valor do ICMS-ST já contempla o ICMS de entrada, de modo que não se revela cabível um novo aproveitamento de crédito.

Especificamente com relação ao creditamento nas operações de entrada de material de embalagem, o inciso III do art. 60 do RICMS condiciona o aproveitamento do ICMS quando utilizado em operações de saída de mercadoria sujeita ao imposto:

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

[...]

III - ao material de embalagem a ser utilizado **na saída de mercadoria sujeita ao imposto;**

Embora, no caso concreto, inexistam isenção ou não incidência nas operações de saída, submete-se ao regime de substituição tributária, de modo que ocorre sem débito do imposto. Para que inexistam dúvidas, trouxe ainda o art. 456, V, do RICMS:

Art. 456. Para efeito de aplicação dos regimes de substituição e antecipação tributária, não serão considerados como industrialização os processos resultantes de:

[...]

V - acondicionamento(9), embalagem e empacotamento.

Assim, correta a conduta do agente fiscal, quando glosou o aproveitamento de crédito na aquisição de material de embalagem, visto que empregada em mercadoria sujeita a substituição tributária.

Com relação às operações de entrada referente aos bens de uso e consumo, percebe-se que a possibilidade de seu creditamento foi, por lei, cronologicamente diferido no tempo, conforme formalizado no art. 65, II, do RICMS:

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

[...]

II – entrada de bem destinado ao uso ou consumo do estabelecimento, bem como os respectivos serviços de transporte, até a data prevista em Lei Complementar. [...]

O art. 33, I, da LC 87/96, vigente à época, projetava para 01/01/2020 o início do prazo para aproveitamento de crédito em operações de consumo, não sendo possível, no contencioso administrativo tributário, promover-se o controle de constitucionalidade requerido pela Recorrente, conforme vedado pelo art. 48, §2º, da Lei 15614/2014, que dispõe:

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 seria inconstitucional;

Portanto, não se inclui na competência deste contencioso administrativo o controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo, motivo pelo qual descabe a apreciação de tal pleito recursal. Ao contrário, não tendo havido declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, cumpre fazer fielmente cumprir o que regula a lei vigente.

O julgamento do Recurso Extraordinário n.º 593.849, suscitado pela parte, além de não se enquadrar nas hipóteses legalmente previstas no dispositivo acima, trata do direito à restituição do ICMS calculado entre a base presumida e a praticada, quando menor, em confirmação ao princípio da não cumulatividade. Logo, decide matéria estranha à tratada nestes autos.

Pelo mesmo fundamento, também indefere-se o pleito de redução da multa aplicada sob o fundamento de que seria confiscatória, pois tal análise igualmente demandaria deste C. Conselho Administrativo Tributário o controle de constitucionalidade da lei que regula a pena aplicada, o que igualmente é vedado pelo art. 48, §2º, da Lei 15614.

O precedente do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 736.090/SC suscitado pelo recorrente, ademais, não se enquadra nas hipóteses dos incisos I a III do §2º do art. 48 da Lei 15614, além de não tratar do dispositivo de lei específico utilizado pelo agente fiscal. Embora o tema "multa confiscatória" seja abordado, o julgamento referiu-se à multa qualificada de 150% antes prevista no art. 44, caput, inciso I, da Lei Federal 9.430/1996. Logo, não é possível aplicar o precedente no caso concreto destes autos, pois aqui a penalidade aplicada foi de 50%

com base no art. 123, I, d, da Lei 12.670/96, cuja inconstitucionalidade não foi declarada pelo STF.

As conclusões acima, importa destacar, foram adotadas pela C. 2ª Câmara de Julgamento do CRT na Resolução 004/2018, envolvendo o mesmo contribuinte:

EMENTA: 1. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS 2. O contribuinte deixou de recolher o imposto, em decorrência do aproveitamento indevido de créditos fiscais, referentes ao período de 07 a 12/2014 3. Levantamento fiscal realizado com base na escrituração fiscal digital - EFD da empresa, **onde se constatou o creditamento indevido sobre materiais de embalagem, materiais de consumo, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por carga líquida, nos termos do Decreto nº 29.560/2008, bem como de conhecimento de transportes (fretes) de mercadorias, com saídas sujeitas ao regime de substituição tributária.** 4. Auto de infração julgado PROCEDENTE, por unanimidade de votos, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. 5. Afastadas as preliminares de nulidade suscitadas. 6. Decisão amparada nos arts. 73 e 74; 434; 435, &7º, 1,11 e III; 438 e 450 todos do Decreto 24.569/97, com penalidade prevista no art.123, I, C, da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/2003.

Dessa forma, pelos fundamentos acima expendidos, há de ser negado provimento ao recurso ordinário, mantendo-se o julgamento de PROCEDÊNCIA da ação fiscal.

É o voto.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

Exercício	ICMS	MULTA 50%	TOTAL
2015	R\$164.223,68	R\$82.111,84	R\$246.335,52

DECISÃO:

PROCESSO DE RECURSO No.: 1/2322/2019 - A.I.: 1/201801816. RECORRENTE: COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO. RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. CONSELHEIRO RELATOR: FELIPE SILVEIRA GURGEL DO AMARAL. DECISÃO: A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve preliminarmente afastar por unanimidade de votos a nulidade por cerceamento ao direito de defesa arguida pela recorrente. No mérito, resolve, de forma unânime, negar provimento, para confirmar a decisão exarada na instância monocrática, para julgar PROCEDENTE o auto de infração, nos termos do voto do conselheiro relator, em conformidade com o disposto no parecer da Célula da Assessoria Processual Tributária. O representante da Procuradoria Geral do Estado, manifestou-se favorável a realização de diligência.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 17 de fevereiro de 2022.

Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior
PRESIDENTE

FELIPE SILVEIRA
GURGEL DO
AMARAL:00162559330
Assinado de forma digital por
FELIPE SILVEIRA GURGEL DO
AMARAL:00162559330
Dados: 2022.03.22 12:29:14 -03'00'

Felipe Silveira Gurgel do Amaral
Conselheiro – Relator

MATTEUS VIANA
NETO:15409643372
Assinado de forma digital por
MATTEUS VIANA
NETO:15409643372
Dados: 2022.03.27 15:36:59 -03'00'

Matteus Viana Neto
Procurador do Estado

RAIMUNDO FRUTUOSO DE OLIVEIRA JÚNIOR

<http://serpro.gov.br/assinatura-digital>

SERPRO